



REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN CHILE

Los acuerdos anticipados de precios sobre importación de mercancías
en legislación chilena. Regulación, alcances y efectos

(Parte II)

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna
Fernanda Sarratea Acuña**

**Profesor Guía
Christian Delcorto Pacheco**

Santiago, 06 de abril de 2021

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

Gracias a la vida
que me ha dado tanto...

ABREVIATURAS

AFE	Actividad de formación equivalente
APA	Acuerdo previo de valoración de precios de transferencia (APV) o APA por sus siglas en inglés (Advance pricing arrangement)
AT	Año tributario
BEPS	Plan de lucha contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios
CDI	Convenio para evitar la doble Imposición Internacional
CLP	Pesos chilenos
CMF	Comisión para el mercado financiero
CT	Código tributario
DFL	Decreto con Fuerza de Ley
DIN	Declaración de ingreso de mercancías
DIRECTRICES OCDE	Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017
GATT 94	Acuerdo general de aranceles aduaneros y comercio de 1994
G-20	Grupo de los 20 países
EP	Establecimiento permanente
FMI	Fondo Monetario Internacional

GBM	Grupo del Banco Mundial
IFA	International Fiscal Association
IPC	Índice de precios al consumidor
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIR	Decreto Ley N° 824 de 1974 que fija el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta
MCOCDE	Modelo de convenio tributario de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización para las Naciones Unidas
PT	Precios de Transferencia
RLI	Renta líquida imponible
RRE	Registros de rentas empresariales
SII	Servicio de Impuestos Internos
SNA	Servicio Nacional de Aduanas
SII – SNA	Servicios
USD	Dólares de los Estados Unidos de América

RESUMEN EJECUTIVO

En la actualidad y dada la importancia que han adquirido las operaciones transfronterizas, cada vez resulta más recurrente escuchar hablar de expresiones como medidas generales y especiales antiabuso. Dentro de éstas últimas, se encuentran las normas que regulan los PT.

A nivel internacional, los criterios universales aplicables en materia de PT se encuentran en las directrices OCDE. A nivel local, la regulación de los PT se encuentra en la letra E del artículo 41 de la LIR.

Considerando la complejidad de la materia sobre PT, la norma local, recogiendo las sugerencias de la OCDE sobre la materia, incorporó la posibilidad de que los contribuyentes pudiesen suscribir, en conjunto con el SII u otras administraciones tributarias, acuerdos anticipados de precios de transferencia. Los APA, son instrumentos destinados a precaver conflictos entre el Fisco y los contribuyentes que puedan darse en el marco de aplicación de las normas sobre PT.

En el caso que la operación transfronteriza relacionada que será objeto del APA sea una importación de mercancías, dicho acuerdo, además, debe ser suscrito por el SNA. Esta exigencia se debe a que dentro de las normas que los rigen, tanto el SII como el SNA, tienen facultades para impugnar los precios, valores o rentabilidades de una importación de mercancías entre relacionados.

RESUMEN EJECUTIVO (continuación)

Cabe señalar que, dichas normas, esto es, la normativa interna sobre PT y la normativa aduanera sobre valoración de mercancías, presentan diferencias importantes, lo que puede conllevar que el SII y el SNA, en ejercicio de sus facultades, determinen precios o valores sustancialmente distintos respecto de una misma importación de mercancías.

En este estudio, se abordará la forma en que deben coexistir las normas tributarias internas sobre PT y las normas aduaneras sobre valoración de mercancías, así como las competencias del SII y el SNA, en el marco de un APA sobre importación de mercancías. Todo lo anterior, con el objeto de determinar los efectos y alcances que tienen esta clase de acuerdos.

TABLA DE CONTENIDOS

I. INTRODUCCIÓN	1
II. CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO DE LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS	9
1. Acercamiento a los acuerdos anticipados de precios sobre importación de mercancías.....	9
2. Regulación de los precios de transferencia en la legislación chilena	12
2.1. Contexto de la regulación de los precios de transferencia	12
2.2. Aspectos principales en la regulación de los precios de transferencia a nivel internacional	15
2.3. Regulación en materia de precios de transferencia en la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	26
3. Normas aduaneras sobre valoración de mercancías	37
3.1. Contexto internacional y OMC	37
3.2. Determinación del valor aduanero de las mercancías.....	39
3.3. Métodos de valoración de mercancías importadas	41
3.4. Procedimiento de duda razonable	52
4. Procedimiento de la suscripción de APA sobre importación de mercancías.....	53
III. CAPÍTULO II: ALCANCES Y EFECTOS DE LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS	62
1. Independencia de la normativa tributaria interna sobre precios de transferencia y la normativa aduanera sobre valoración de mercancías.....	62
2. Caso hipotético sobre aplicación de las normas sobre precios de transferencia y valoración aduanera a una importación de mercancías entre relacionados....	66
2.1. Antecedentes generales	66
2.2. Fiscalización del SII	70
2.3. Fiscalización del SNA	76
2.4. Comentarios al caso hipotético planteado	81
3. Alcances y efectos de los APA sobre importación de mercancías	84
IV. CONCLUSIONES	88
BIBLIOGRAFÍA	91
VITA	97

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Acciones del plan BEPS y sus pilares.....	13
Tabla 2 Descripción factores de comparabilidad	17
Tabla 3 Esquema regulación artículo 41 E de la LIR.....	27
Tabla 4 Normas de relación	31
Tabla 5 Comparativo métodos de determinación sobre precios de transferencia .	33
Tabla 6 Conceptos Que Se Excluyen Del Valor Aduanero	40
Tabla 7 Hipótesis de vinculación para efectos del valor de transacción	44
Tabla 8 Valores similares al valor de transacción	47
Tabla 9 Documentación que debe acompañarse en la solicitud de APAs sobre importación de mercancías	56
Tabla 10 Cuadro comparativo entre la regulación sobre precios de transferencia y valoración aduanera de mercancías	64
Tabla 11 Condiciones económicas de operaciones vinculadas e independientes con compradores en Chile	69
Tabla 12 Información de operaciones con partes vinculadas declaración jurada n° 1907 AT 2020.....	70
Tabla 13 Ajuste de precios de transferencia.....	74
Tabla 14 Valores declarados en DIN	76
Tabla 15 Determinación del valor en aduanas bajo el método de mercancías similares	80
Tabla 16 Determinación de los derechos e impuestos en formulación de cargos .	80

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Esquema sobre métodos de determinación de.....	20
Figura 2 Esquema método de precio de reventa	22
Figura 3 Síntesis aplicación de ajuste de precios de transferencia	36
Figura 4 Métodos de determinación valor en aduanas	41
Figura 5 Elementos de base para el valor reconstruido.....	51
Figura 6 Tramitación y plazos de los APAs sobre importación de mercancías	54
Figura 7 Tramitación de los apas sobre importación de mercancías.....	61
Figura 8 Malla societaria del grupo multinacional	67
Figura 9 Flujo de venta de producción	68

I. INTRODUCCIÓN

Con el transcurso del tiempo, las transacciones u operaciones transfronterizas han ido adquiriendo mayor importancia en el desarrollo económico de los Estados. En este contexto, éstos se han visto interpelados por las nuevas prácticas económicas a innovar en la regulación de esta clase de operaciones con el objeto de adaptarse a los nuevos requerimientos que los mercados demandan.

Con todo, la respuesta que han tenido los Estados a las nuevas realidades económicas no siempre ha sido oportuna, produciéndose con ello, una ventana para que las multinacionales puedan estructurar sus negocios y actividades de la forma más conveniente posible. Esa conveniencia, en ocasiones, se ha reflejado en la obtención de ventajas en materia de impuestos, a través de la adopción de estructuras que permiten una disminución en la tributación o el traslado de utilidades a jurisdicciones que poseen una menor carga impositiva.

En este contexto, la fiscalidad internacional se ha visto en la necesidad de adaptar su regulación y principios para hacer frente y combatir las nuevas prácticas de los contribuyentes. Dicha adaptación se ha llevado a cabo a través de un catálogo de acciones y a través de la regulación de medidas generales y especiales anti-abuso.

Así, a nivel internacional, se ha ido trabajando en mejorar las directrices y criterios aplicables en materia de PT, pues las empresas multinacionales muchas veces haciendo uso de la relación que las afecta, obtienen ventajas impositivas trasladando activos, funciones y riesgos a sus entidades relacionadas, desvirtuando

la correcta tributación de las empresas del grupo.

La OCDE ha definido los PT como *“los precios a que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios a empresas asociadas.”*¹⁻² Son empresas asociadas aquellas que cumplen con los requisitos del artículo 9 del MCOODE, esto es, cuando (i) una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante; o (ii) cuando estas empresas son participadas directa o indirectamente por unas mismas personas en la dirección, control o capital³.

Los PT pueden generar una serie de dificultades por diversos factores, entre ellos, la complejidad de la materia, que el análisis suele afectar una línea de negocios completa, que las interpretaciones de las administraciones tributarias no siempre son compartidas por las partes de la operación y, muchas veces, tampoco por la autoridad fiscal del Estado donde se encuentra radicada la otra parte relacionada, entre otros.

Las dificultades antes señaladas pueden conllevar conflictos entre el Fisco y los contribuyentes, que pueden tener asociados costosos litigios, determinación de diferencias de impuestos, aplicación de multas, ajustes secundarios, entre otros.

Considerando lo anterior, las directrices OCDE establecen algunos mecanismos

¹ OCDE (2017), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones julio 2017, p.19.

² También se ha señalado que se pueden definir los precios de transferencia como “el conjunto de condiciones contractuales y económicas que determinan un precio y resultados para operaciones de cualquier naturaleza entre empresas o entidades que se consideran relacionadas para fines fiscales.” VILLALÓN, V. (2011), Tributación internacional. Introducción a precios de transferencia, Revista de Estudios Tributarios (5), p.75.

³ OCDE (2017), ob.cit., p.30.

alternativos destinados a evitar controversias. El mecanismo de prevención de controversias en materia de PT son los APA.

Los APA son acuerdos que permiten determinar un conjunto de criterios –entre ellos, métodos, comparables, ajustes, operaciones, partes vinculadas, etc.– de forma previa a la realización de las operaciones vinculadas. Estos acuerdos tienen por finalidad determinar los PT que afectarán a dichas operaciones durante un período determinado.

Los APA pueden ser unilaterales o multilaterales. Los primeros son aquellos en que solo interviene una administración tributaria y un contribuyente. Los segundos, aquellos en que intervienen dos o más administraciones tributarias⁴.

En Chile, la regulación de los APA se introdujo con la Ley N° 20.630 de fecha 27 de septiembre de 2012 (la “Ley N° 20.630”). Actualmente, su consagración se encuentra en el N° 7 del artículo 41 E de la LIR.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo con la regulación del artículo 41 E N° 7 de la LIR, los APA por esencia, son acuerdos adoptados entre el SII –y eventualmente otras administraciones tributarias– y los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, con el objeto de determinar anticipadamente y por un período de tiempo, cuáles son los PT que afectarán a las operaciones transfronterizas. Evitando así, una eventual sobre tributación de existir discrepancias sobre el valor de mercado de ellas.

⁴ OCDE (2017), ob.cit., p.27.

No obstante ello, el artículo 41 E N° 7 de la LIR dispone que, en el caso de importación de mercancías, los APA deben suscribirse en conjunto por el SII y el SNA⁵. En otras palabras, para este tipo de operaciones transfronterizas entre partes relacionadas, la ley hace extensiva la aplicación de los APA no solo para efectos tributarios, sino también para efectos de aplicación de las normas aduaneras.

Lo anterior, tiene como fundamento el hecho de que, en una importación de mercancías entre relacionados, tanto el SII como el SNA, dentro de las normas que los rigen, tienen facultades para impugnar, fijar o tasar las rentabilidades o valores asignados a dichas operaciones.

Así, en materia de tributación interna, la norma sobre PT le otorga la facultad al SII de cuestionar o fijar los precios de operaciones transfronterizas relacionadas cuando éstas no se efectúen a valor de mercado, estableciendo una serie de métodos para la determinación de dichos valores, los que tienen su origen en las directrices OCDE.

Por cuerda separada, el Compendio de Normas Aduaneras (“Compendio Aduanero”) establece la posibilidad de que el SNA pueda cuestionar la valoración aduanera de una importación de mercancías entre relacionados, cuando estime que dicha relación, ha influido en el precio asignado a la operación. En este caso, también se proporcionan métodos para el establecimiento del valor en aduanas de las mercancías, pero conforme a las directrices de la OMC.

⁵ Para efectos de establecer la forma en que deben tramitarse los APA, el Ministerio de Hacienda emitió la Resolución Exenta N° 64 de 2016.

Cabe señalar que, la regulación que efectúa la LIR para efectos tributarios internos y aquella efectuada por el Compendio Aduanero presentan diferencias sustanciales, no solo en cuanto al origen y métodos de determinación de rentabilidades, sino también, en cuanto al procedimiento de impugnación, normas de relación, estándares a satisfacer, entre otros.

Así las cosas, considero que las múltiples diferencias que existen entre ambas normativas, sumado al poco estudio y desconocimiento que existe sobre la materia, pueden generar incertidumbre sobre los alcances y efectos que puede producir la suscripción de APA en la importación de mercancías, así como, eventuales conflictos en la aplicación de las normativas antes señaladas.

En este contexto, considero relevante investigar, estudiar y determinar cómo conviven las normas tributarias internas y las normas aduaneras en el caso de suscribirse un APA sobre importación de mercancías, si deben primar unas por sobre otras, si se deben aplicar ambas normativas, cómo se distribuyen las competencias entre el SII y el SNA, qué sucede en caso de desacuerdo entre ambos organismos, entre otros. Todo lo anterior, debido a que ni la LIR ni el Compendio Aduanero se hace cargo de ello y con el fin de evitar posibles conflictos en la aplicación de las normas tributarias y aduaneras que se puedan generar en este contexto, en desmedro de una incertidumbre jurídica para los contribuyentes.

2. HIPÓTESIS

De acuerdo con lo indicado en la problemática, la hipótesis a validar en el siguiente trabajo es: los alcances y efectos de los APA en la importación de mercancías entre

partes relacionadas, dependerán de la forma en que coexistan las normas tributarias internas y las normas aduaneras establecidas para efectos de impugnar o fijar los valores, precios o rentabilidades asignados a dichas operaciones, así como, las competencias entregadas al SII y al SNA en tal contexto.

Bajo esta premisa, se considera relevante plantear las siguientes inquietudes:

¿En qué contexto se enmarcan los APA?

¿Cuál es la regulación que tienen los APA en Chile? ¿cuál es su objetivo?

¿Cómo operan los APA en el caso de importación de mercancías entre partes relacionadas? ¿se deben aplicar normas tributarias y aduaneras? ¿priman unas normas por sobre otras? ¿bajo qué método de determinación de precios o valores se debe efectuar el acuerdo?

¿Cuál es el órgano competente para conocer de este tipo de acuerdos en la importación de mercancías? ¿ceden las competencias del SII o del SNA frente al otro organismo? ¿qué sucede en el caso de desacuerdo entre dichos organismos? ¿se puede validar el acuerdo solo con un órgano administrativo?

Todas las preguntas anteriores permitirán contestar la siguiente pregunta ¿Cuáles son los efectos y alcances que tienen los APA en la importación de mercancías entre partes relacionadas en Chile?

Así, con el objeto de validar la hipótesis antes señalada, en la presente AFE se abordará el siguiente tema: “Los acuerdos anticipados de precios sobre importación de mercancías en la legislación chilena. Regulación, alcances y efectos.”

3. OBJETIVO GENERAL

Esta AFE tendrá como objetivo general el estudio de los APA en la importación de mercancías en la legislación chilena. Para estos efectos, se estudiará el contexto general de los PT, para luego revisar la regulación que de ellos ha efectuado el artículo 41 E de la LIR. Se continuará realizando un estudio general de las normas aduaneras sobre valoración de mercancías, con el objeto de otorgar un contexto sobre los impactos que pueden tener los APA en esta materia, para luego abordar el procedimiento de adopción de esta clase de acuerdos. Finalmente, se concluirá con el estudio de los alcances y efectos que poseen los APA sobre importación de mercancías en nuestro país, especialmente, considerando las diferencias entre la normativa tributaria y aduanera.

4. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a. Revisar y estudiar el contexto de las normas sobre PT a nivel internacional y su regulación en Chile.
- b. Revisar y estudiar la normativa que regula los APA en nuestra legislación.
- c. Revisar y estudiar la normativa aduanera sobre valoración de mercancías.
- d. Analizar y determinar la forma en que coexiste la normativa tributaria sobre PT y la normativa aduanera sobre valoración de mercancías en la suscripción de APA.
- e. Examinar y establecer cómo coexisten las competencias del SII y del SNA en la suscripción de APA sobre importación de mercancías.
- f. En base a lo anterior, establecer los alcances y efectos de los APA en la importación de mercancías entre partes relacionadas.

5. METODOLOGÍA

En la presente AFE se utilizará el método dogmático, analítico y deductivo a través del examen de la normativa legal aplicable a los APA en la importación de mercancías, regulación administrativa de los mismos y doctrina de autores. En particular, se analizarán documentos internacionales sobre precios de transferencia, materia donde se regula y adquieren importancia los APA, la regulación sobre la materia que establece el artículo 41 E de la LIR y las normas aduaneras aplicables al efecto. Todo lo anterior, con el objeto validar la hipótesis que se ha propuesto y cumplir con los objetivos generales y específicos de este trabajo.

II. CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO DE LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

En el presente capítulo se otorgarán algunas directrices y conceptos sobre los APA a nivel general y en específico sobre la importación de mercancías, con la finalidad de entregar una panorámica general del objeto de esta clase de acuerdos y determinar su ámbito de aplicación. Luego, debido a que los APA sobre importación de mercancías producen efectos en materia de PT y de valoración de mercancías, se estudiarán ambas regulaciones. Finalmente, se hará referencia a los aspectos formales asociados a los APA, entre ellos, plazos, procedimientos y tramitación. Todos estos aspectos, permitirán ir determinando la forma en que coexisten las normas tributarias internas sobre PT y la normativa aduanera sobre valoración de mercancías, así como las competencias de los Servicios en esta clase de acuerdos.

1. ACERCAMIENTO A LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Los APA constituyen *“un acuerdo que determina en forma anticipada respecto a transacciones entre empresas relacionadas, una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia de esas transacciones por un período fijo de tiempo.”* Entre estos criterios, los acuerdos abordan métodos para determinar precios, valores o rentabilidades, comparables y ajustes, partes intervinientes, operaciones, etc.

En otras palabras, un APA, por regla general, es una especie de contrato celebrado entre un contribuyente y una —o más— administraciones tributarias, en el cual, se establecen ciertos criterios que regirán los precios, valores o rentabilidades de las

operaciones y partes vinculadas que se describan en él. En general, el objeto de acuerdo de un APA es la metodología para la determinación de dichos precios⁶.

Los APA pueden tener impacto en una serie de aspectos, entre ellos, constituyen un mecanismo preventivo de solución de controversias entre el Fisco y los contribuyentes, otorgan certeza a estos últimos, permiten generar instancias de colaboración entre los intervinientes, favorecen a la circulación de información, ahorran tiempo a las administraciones tributarias, en ciertos casos permiten evitar la doble o no imposición, entre otros⁷.

En nuestro país, la norma tributaria interna sobre PT regula la posibilidad de que estos acuerdos sean suscritos por el SII, por otras administraciones tributarias, e impone que los APA sean suscritos entre el contribuyente, el SII y el SNA, cuando la operación objeto del acuerdo constituya una importación de mercancías.

En este caso, se exige la intervención de los Servicios debido a que existe *“un grupo de operaciones en que ambos órdenes normativos resultan aplicables, pues el supuesto de hecho, que regulan las normas tributarias internas y las normas aduaneras, es básicamente el mismo: la transferencia de bienes entre empresas relacionadas que se encuentren situadas en diferentes países.”*⁸ Así, existiendo una importación de mercancías entre partes relacionadas, podrían ser aplicables las normas sobre PT y las normas sobre valoración de mercancías aduaneras.

⁶ BENAVIDES SÁNCHEZ, A. (2020), Los acuerdos anticipados de precios en Chile, Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, décimo primera edición, p.93.

⁷ OCDE (2017), ob.cit., p.p. 251-252.

⁸ GONZÁLEZ R. y RÍOS R., 2018, Manual de Derecho Aduanero, Despacho de Mercancías, Tribunales Tributarios y Aduaneros y Aspectos Penales, segunda edición actualizada, Legal Publishing Chile, p. 102.

Si bien, la norma sobre PT no define lo que constituye una importación de mercancías, el artículo 2 de la Ordenanza de Aduanas⁹ establece que, se entenderá por importación, *“la introducción legal de mercancía extranjera para su uso o consumo en el país”* y por mercancía *“todos los bienes corporales muebles, sin excepción alguna”*¹⁰. Se entiende por bienes corporales muebles aquellos que tienen un ser real, pueden ser percibidos por los sentidos y transportados de un lugar a otro¹¹⁻¹².

De acuerdo con lo anterior, se debe excluir la posibilidad de suscribir un APA de importación de mercancías respecto de cualquier bien que no tenga la calidad de bien corporal mueble, ya que, al ser un elemento de la definición, no se estaría en presencia de una importación. Sin perjuicio de ello, habría que evaluar si la operación cumple los requisitos para ser objeto de un acuerdo anticipado unilateral o multilateral sobre PT.

Así las cosas, las operaciones que pueden ser objeto de un APA sobre importación de mercancías son el traspaso o transferencia de bienes corporales muebles de un país a otro, para el uso o consumo, efectuado entre contribuyentes vinculados, debiendo cumplirse con los trámites legales necesarios para que dichos bienes queden a disposición de la parte relacionada.

⁹ Contendida en el DFL N° 30 que Aprueba el texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del Decreto con fuerza de Ley de Hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas (la “Ordenanza de Aduanas”).

¹⁰ Para estos efectos, la mercancía extranjera ha consumado legalmente su importación cuando terminada la tramitación fiscal, queda a disposición de los interesados. Ver artículo 2 de la Ordenanza de Aduanas.

¹¹ Ver artículos 565, 566 y 567 del Código Civil.

¹² Lo anterior, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario.

Cabe señalar que, los APA sobre importación de mercancías pretenden evitar que, respecto de una misma importación, el SII por aplicación de las normas de PT y, el SNA por aplicación de las normas de valoración de mercancías, determinen precios, valores o rentabilidades sustancialmente distintos.

2. REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN CHILENA

2.1. CONTEXTO DE LA REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En la última década, el abuso de las prácticas relacionadas con erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios ha sido uno de los ejes centrales al establecer criterios transversales en materia de tributación internacional¹³ que, por sobre todo, permitan que los beneficios obtenidos por los sujetos de impuestos tributen donde se realizan las actividades económicas que generan valor.

A consecuencia de lo anterior, en el año 2013, los países que forman parte de la OCDE y el G-20 apoyaron adoptar un plan –denominado plan BEPS¹⁴– que consistía en 15 acciones destinadas a tratar los problemas de erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios¹⁵. En este contexto, las acciones propuestas por el plan BEPS y sus pilares fueron las siguientes:

¹³ En este contexto, se ha señalado que: “la BEPS es la respuesta al impacto de dos factores en el marco de la fiscalidad internacional: el desarrollo de lo que se conoce, popularmente hablando, como planificación fiscal agresiva o abusiva y la incidencia de la crisis sistémica internacional.” CARBAJO VASCO, D. (2015), El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial, Crónica Tributaria, (154/2015), p. 57.

¹⁴ OCDE (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, p.4.

¹⁵ CIAT Y OTROS (2020), Revista de Administración Tributaria N° 46, octubre de 2020 p.112.

TABLA 1 ACCIONES DEL PLAN BEPS Y SUS PILARES

ACCIONES	PILARES DE LAS ACCIONES BEPS
1	Desafíos Economía Digital
2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
3	Normas sobre entidades extranjeras controladas “CFC Rules”
4	Limitar erosión por deducciones de intereses de financiamiento
5	Combatir prácticas tributarias agresivas (perjudiciales)
6	Prevención de utilización abusiva de convenios
7	Prevención artificial de EP
8	Precios de transferencia en transacciones que involucran intangibles
9	Precios de transferencia en asignación de riesgo y capital
10	Precios de transferencia en otras áreas de alto riesgo
11	Medición y monitoreo de BEPS
12	Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva
13	Documentación de precios de transferencia
14	Resolución de controversias
15	Instrumento multilateral ¹⁶

Fuente: Marcos Bravo - Exposición Impacto de BEPS en Chile – Instituto Chileno de Derecho Tributario.

El plan BEPS se centró en tres áreas claves en materia de PT. La primera de ellas denominada acción 8, centrada en los PT sobre operaciones de intangibles. La segunda, la acción 9, cuyo trabajo trata, en términos generales, la asignación contractual de riesgos económicos y la consecuente atribución de ingresos a las

¹⁶ BRAVO. M (2016), Impacto de BEPS en Chile [diapositivas], Chile, Instituto Chileno de Derecho Tributario, p. 8. Cfr. OCDE (2015), Proyecto OCDE/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, p.3.

entidades que asumen los riesgos. Y, la acción 10, centrada en áreas que presentan riesgos significativos, tales como, métodos de determinación de PT, necesidad de neutralizar el uso de ciertos pagos entre empresas del grupo, entre otros¹⁷⁻¹⁸.

El enfoque integral dado por las acciones anteriores fue respaldado por la acción 13 del plan BEPS, enfocada en establecer ciertas directrices y obligaciones en materia de transparencia e información¹⁹⁻²⁰.

En específico, los APA forman parte de la acción 14 del plan BEPS, sobre resolución de controversias²¹.

A nivel internacional, y sin ser vinculantes, las directrices OCDE sobre PT constituyen la guía principal para los contribuyentes y las administraciones tributarias al momento de interpretar y aplicar las normas sobre PT. Estas directrices

¹⁷ OCDE (2016), ob.cit., p.12.

¹⁸ Sobre el particular, se ha señalado respecto de la “Acción 8” que la misma tiene por objeto “Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo.” La “Acción 9” tiene por objeto “Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva del capital a, miembros del grupo.”. Finalmente, en relación con la “Acción 10” se pretende evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “por medio de la participación en tracciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. OCDE (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, p.p. 23-24. *Cfr.* LÓPEZ DE HARO ESTESO, R. (2015), Los precios de transferencia: normativa y tendencias. *En:* SERRANO ANTÓN, F. *Fiscalidad Internacional*, Edición 2015, España, Centro de Estudios Financieros, p.p. 673-675.

¹⁹ OCDE (2016), ob.cit., p.14.

²⁰ En términos generales, la Acción 13 del plan BEPS establece ciertos estándares que deben cumplir los contribuyentes en materia de entrega de información relacionada con sus operaciones con partes vinculadas. Así, sugiere la entrega de la información pertinente sobre operaciones globales y locales incluida en los archivos maestro y local (“Máster File” y “Local File”). A su vez, a través del informe país por país (“Country by Country Report”) se puede realizar una mejor evaluación de los riesgos al otorgar información respecto del reparto global de los ingresos, beneficios, impuestos y actividad económica del Grupo Multinacional. Ver OCDE (2016), ob.cit., p.14. Con todo, se hace presente que no se ahondará en mayor medida respecto de las acciones del plan BEPS indicadas en este apartado, pues su referencia únicamente tiene por objeto dar un contexto sobre la regulación en materia de precios de transferencia.

²¹ En este sentido, ver OCDE (2016), Hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

recogen y unifican los criterios y acuerdos adoptados en el marco del plan BEPS respecto de las acciones 8, 9, 10, 13 y 14.

En el plano nacional, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 se introdujeron una serie de modificaciones en la LIR en materia de PT con el objeto de ajustar la normativa chilena a los estándares internacionales propuestos por la OCDE^{22,23,24}. Entre otros aspectos, se consagró la facultad de suscribir APA sobre importación de mercancías²⁵. A la fecha, la norma sobre PT introducida por la Ley N° 20.630 no ha sufrido mayores modificaciones, manteniéndose vigente la regulación que sobre los APA introdujo dicha ley²⁶.

2.2. ASPECTOS PRINCIPALES EN LA REGULACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A NIVEL INTERNACIONAL

Si bien las directrices OCDE establecen principios y guías respecto de la aplicación de una serie de materias relacionadas con los PT, en este apartado se hará

²² La normativa chilena de precios de transferencia fue introducida por la Ley N° 19.506 del 30 de julio de 1997. Por una serie de circunstancias y principalmente por la limitación en sus disposiciones, los precios de transferencia no tuvieron un impacto importante en los planes de auditoría de la administración tributaria. TOLEDO, C. y VIANA, H. Cahiers de droit fiscal international, Volume 102 A: Assessing BEPS: origins, standars, and responses, Chile. En: RÍO DE JANEIRO CONGRESS 2017, International Fiscal Association, p. 221.

²³ En este sentido, ver BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630 Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

²⁴ Sobre el particular, la ONU ha señalado que es recomendable que las legislaciones internas sobre precios de transferencia tengan en cuenta los resultados de las acciones 8-9-10 y 13 del plan BEPS, debido a que estos temas tienden a tener una estructura legal más armonizada con un enfoque posterior al proyecto BEPS. UNITED NATIONS (2017), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, p. 356.

²⁵ CHILE (1974), Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta, diciembre de 1974, artículo 41 E). En el mismo sentido, ver Biblioteca del Congreso Nacional, Historia de la Ley N° 20.630 Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

²⁶ Sobre el particular, puede verse en el documento del CIAT denominado “Transacciones identificadas por administraciones, que erosionan la base gravable de acuerdo con los riesgos planteados en el Plan de Acción BEPS” que corresponde a la base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe, que en el caso de Chile, las principales transacciones que erosionan bases imponibles son: (i) híbridos financieros; (ii) uso de traders en venta de commodity; y (iii) servicios intragrupo.

referencia únicamente a los criterios establecidos en dichas directrices respecto de la aplicación del principio de plena competencia y de los métodos de PT, debido a la relevancia que poseen sobre la materia y porque ambos son elementos claves a considerar en la suscripción de APA.

2.2.1. PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El principio de plena competencia, plena concurrencia o “arm’s length principle” *“exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables²⁷.”* En otras palabras, este principio demanda que las operaciones entre partes vinculadas se realicen a valor de mercado, logrando con ello que las rentas queden alocadas en los Estados correspondientes para el ejercicio de la potestad tributaria²⁸.

El reconocimiento internacional al principio de plena competencia se encuentra en el apartado 1 del artículo 9 del MCOUDE²⁹, que establece: *“(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y*

²⁷ OCDE (2016), ob.cit., p.11. Cfr. NARVAEZ GALÍNDEZ, J. (2015), Problemática de los Precios de Transferencia en América Latina en el marco de las BEPS, CIAT, Memoria 2015 VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Precios de Transferencia, p.15.

²⁸ VILLALÓN, V. (2011), ob.cit., p.76.

²⁹ OCDE (2017), ob.cit., p.41. En el mismo sentido, SALCEDO GABRIELLI, C., MUÑOZ PERDIGUERO, M., BRAVO CATALÁN, M., SALCEDO & CIA., 2018, Precios de Transferencia y BEPS, Thomson Reuters Checkpoint, p. 14.

someterse a imposición en consecuencia^{30-31.}”

Para determinar si el precio fijado en una operación cumple con el principio de plena concurrencia, se debe realizar lo que se denomina “análisis de comparabilidad”. Este análisis supone la necesidad de que las operaciones realizadas entre partes vinculadas y entre independientes se hayan efectuado en condiciones y circunstancias económicas semejantes^{32.}

Los factores de comparabilidad se clasifican generalmente en las siguientes categorías^{33:}

TABLA 2 DESCRIPCIÓN FACTORES DE COMPARABILIDAD

FACTORES DE COMPARABILIDAD	DESCRIPCIÓN
Términos contractuales de la operación	Si las empresas vinculadas formalizan sus relaciones en acuerdos escritos, dichos acuerdos son el punto de partida para definir la operación y determinar la forma de distribución de responsabilidades, riesgos y beneficios. Si el acuerdo no aborda las características de las operaciones con relevancia económica, la información que proporcione debe complementarse con los otros factores de comparabilidad ^{34.} Se debe demostrar el comportamiento real de las empresas vinculadas.
Análisis funcional	Supone identificar las actividades económicamente relevantes, las responsabilidades, los activos utilizados y aportados y los riesgos asumidos por las partes. El análisis se centra en lo realizado fácticamente por las partes

³⁰ OCDE (2017) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 21 de noviembre de 2017, p. 38.

³¹ En este contexto se ha señalado que: “Este apartado establece que las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán, con el fin de calcular el impuesto de las empresas asociadas, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre ellas, sus libros no reflejan los beneficios imponibles reales generados en ese Estado.” OCDE (2017) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 21 de noviembre de 2017, p. 228.

³² OCDE (2017), ob.cit., p.42.

³³ OCDE (2017), ob.cit., p.52.

³⁴ OCDE (2016), ob.cit., p.22. Cfr. SALCEDO GABRIELLI, C. y OTROS., 2018, ob.cit., p. 15., y OCDE (2017), ob.cit., p.57.

	y las capacidades que aportan. Es relevante la forma en que el grupo genera valor, las interdependencias de las funciones que realizan las empresas con el resto del grupo y la contribución de las mismas en la creación del valor ³⁵ .
Características de los bienes y servicios	Las diferencias en las características específicas de los bienes o servicios muchas veces explican las diferencias en sus valores en el mercado. En el caso de bienes tangibles, pueden resultar útiles las características físicas, cualidades, fiabilidad, disponibilidad y volumen de la oferta. En el caso de prestación de servicios resulta útil la naturaleza y el alcance de los servicios. Finalmente, en el caso de intangibles, se debe considerar la forma que adopta la operación, tipo de activo, duración, protección y beneficios derivados de la utilización del bien ³⁶⁻³⁷ .
Circunstancias económicas	Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes, aunque estemos frente a operaciones sobre unos mismos bienes o servicios. Para efectos de comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las vinculadas no presenten diferencias que puedan afectar significativamente los precios o que se puedan realizar los ajustes indicados. ³⁸ .
Estrategias empresariales	Las estrategias empresariales pueden tener múltiples enfoques dependiendo de la empresa de que se trate. Algunas de ellas pueden ser: innovación y desarrollo de nuevos productos, aversión al riesgo, entre otros, y pueden influir al establecer el precio de plena competencia por lo que deben tenerse en consideración al efectuar el análisis de comparabilidad ³⁹ .

Fuente: elaboración propia

En el caso de existir diferencias en las operaciones vinculadas e independientes, estas podrán ser salvadas a través de ajustes de PT, eliminando con ello, las

³⁵ OCDE (2016), ob.cit., p.p. 25-26.

³⁶ OCDE (2016), ob.cit., p.41.

³⁷ Cabe señalar que, de acuerdo con las directrices OCDE “El grado de importancia que se concede a este factor depende del método de determinación de precios de transferencia que se aplique. Entre los métodos (...), la exigencia de comparabilidad de los bienes o servicios es más estricta en el método del precio libre comparable.” OCDE (2017), ob.cit., p.84.

³⁸ OCDE (2016), ob.cit., p.42.

³⁹ OCDE (2016), ob.cit., p.43.

distorsiones a nivel de comparabilidad⁴⁰.

Entre otros aspectos, los comparables y ajustes a que se hizo referencia anteriormente pueden ser materia de un APA.

2.2.2. METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

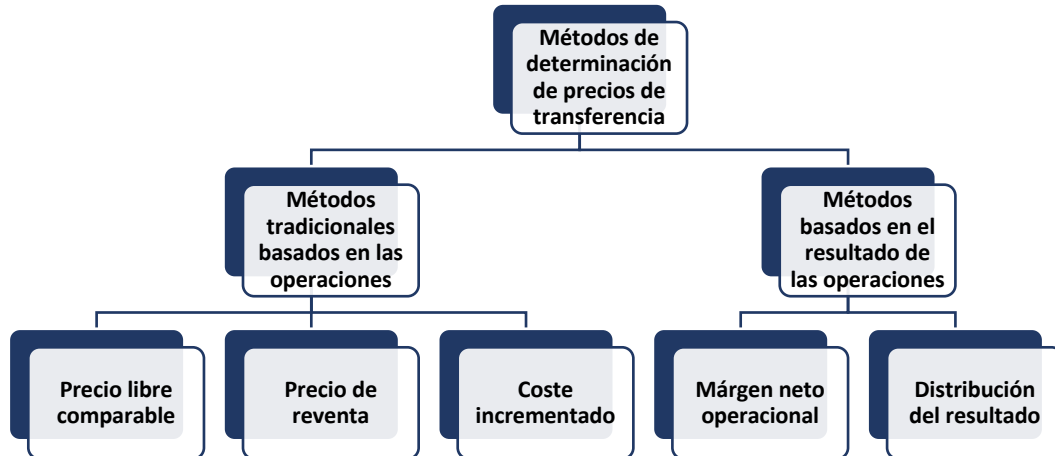
Según las directrices OCDE, los métodos para la determinación de los PT se diferencian entre métodos tradicionales basados en las operaciones y métodos basados en el resultado de ellas. Dentro de los primeros se encuentran el precio libre comparable, el precio de reventa y el coste incrementado. Dentro de los segundos, el método del margen neto operacional y el método de la distribución del resultado.

Debido a que el eje central del presente trabajo son los APA sobre importación de mercancías, se desarrollará con mayor énfasis el método del precio de reventa, debido a que por la industria chilena (baja producción) los productos usualmente se suelen importar ya terminados para comerciarlos.

En términos generales, la panorámica sobre los métodos para la determinación de los PT puede reflejarse de la siguiente forma:

⁴⁰ En este sentido, se ha sostenido que: “Una operación no vinculada se puede comparar con una vinculada cuando no hay diferencias entre ellas que puedan afectar sustancialmente la determinación de precios objeto de análisis, o cuando, existiendo esas diferencias, se efectúan ajustes de comparabilidad razonablemente precisos para anular los efectos de esas diferencias.” FMI y OTROS (2017), ob.cit., p.20.

FIGURA 1 ESQUEMA SOBRE MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA



Fuente: elaboración propia

De los métodos antes señalados, se debe aspirar a la selección del método más idóneo atendiendo las circunstancias concretas de la operación⁴¹. Así, el ideal es que se pueda seleccionar el método más apropiado según la información con la que se cuente, ponderando ventajas y desventajas de la aplicación de cada uno de los métodos disponibles para el análisis.

2.2.2.1. MÉTODOS TRADICIONALES BASADOS EN LAS OPERACIONES

Se ha entendido que este tipo de métodos son el medio más directo para determinar si las condiciones pactadas entre empresas vinculadas se ajustan al principio de plena competencia⁴², ya que, *“cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable no vinculada puede imputarse*

⁴¹ OCDE (2017), ob.cit., p.109.

⁴² OCDE (2017), ob.cit., p.110.

*directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada por el de la no vinculada.*⁴³”

Así, las directrices OCDE indican que, cuando exista la posibilidad de aplicar de manera fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado de ellas, se recomienda recurrir a los primeros⁴⁴.

En la práctica, esta clase de métodos son los menos utilizados porque requieren: (i) un alto grado de comparabilidad en las operaciones y productos; e (ii) información de terceros que normalmente no se encuentra disponible para el público⁴⁵.

2.2.2.1.1. Precio libre comparable

El método del precio libre comparable consiste en efectuar una comparación del precio facturado por bienes transferidos o servicios prestados entre empresas vinculadas y el precio facturado en una operación independiente comparable, en circunstancias comparables. El hecho de existir diferencias entre los precios señalados puede ser indicio de que las condiciones comerciales de la operación vinculada no se ajustan al principio de plena competencia y, que eventualmente, el precio tenga que ser reemplazado por el de la operación independiente⁴⁶.

Según este método, una operación vinculada será comparable con una operación

⁴³ OCDE (2017), ob.cit., p.110.

⁴⁴ OCDE (2017), ob.cit., p.110.

⁴⁵ SALCEDO GABRIELLI, C. y OTROS., 2018, ob.cit., p. 17.

⁴⁶ OCDE (2017), ob.cit., p.114.

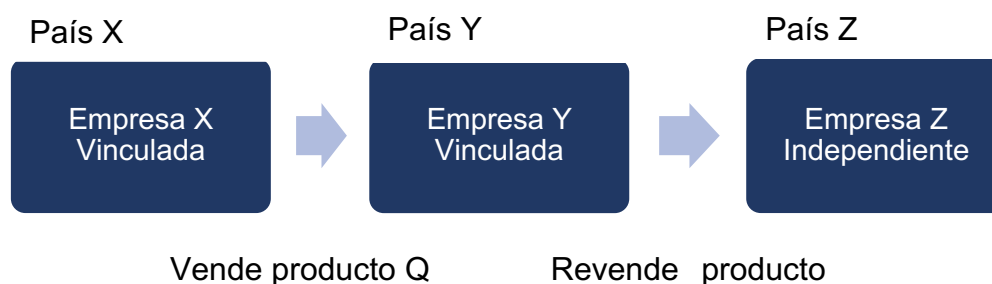
independiente: (i) si hay diferencias entre las operaciones, ninguna de dichas diferencias influye significativamente en el valor de mercado; o (ii) pueden realizarse ajustes para eliminar los efectos relevantes que provoquen esas diferencias⁴⁷.

Cuando las condiciones de comparabilidad permitan aplicar este método, su aplicación debe preferirse por sobre el resto, por ser el más directo y fiable.

2.2.2.1.2. Precio de reventa

El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha adquirido un determinado producto a una empresa vinculada el que es vendido posteriormente a una empresa independiente⁴⁸. Lo descrito puede reflejarse de la siguiente forma:

FIGURA 2 ESQUEMA MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA



Fuente: elaboración propia

En este caso, el precio de reventa “se reduce en un margen bruto apropiado (el “margen del precio de reventa”) representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desempeñadas (considerando los activos utilizados

⁴⁷ OCDE (2017), ob.cit., p.114.

⁴⁸ OCDE (2017), ob.cit., p.119.

y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado.⁴⁹”

En este contexto, el margen del precio de reventa que obtiene el revendedor parte del margen del precio de reventa que haya obtenido el mismo revendedor respecto de artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas. De igual forma puede utilizarse como pauta el margen del precio de reventa obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables con partes independientes⁵⁰.

Por su naturaleza, este método es el más apropiado al analizar actividades de comercialización o distribución.

Para determinar la comparabilidad de las operaciones analizadas se deben aplicar los mismos criterios que se analizaron respecto del precio libre comparable⁵¹.

2.2.2.1.3. Coste incrementado

Este método requiere un análisis a partir de los costos en que ha incurrido el proveedor de bienes o servicios en una operación vinculada por los bienes transmitidos o los servicios prestados. Luego, este coste se incrementa en un margen que permita que el proveedor obtenga un beneficio adecuado según las funciones desempeñadas y condiciones del mercado⁵².

Este método posee una mayor utilidad al determinar los PT en venta de productos

⁴⁹ OCDE (2017), ob.cit., p.119.

⁵⁰ OCDE (2017), ob.cit., p.120. Cfr. SALCEDO GABRIELLI, C. y OTROS., 2018, ob.cit., p. 18.

⁵¹ Esto es, se entenderá que una operación entre partes asociadas será comparable con una operación entre partes independientes si se cumple alguna de estas condiciones: (i) si hay diferencias entre las operaciones, ninguna de dichas diferencias influye significativamente en el precio de reventa en el mercado libre; o (ii) pueden realizarse ajustes precisos para eliminar los efectos relevantes que provoquen esas diferencias.

⁵² OCDE (2017), ob.cit., p.p. 125-126.

semiacabados, cuando existen acuerdos de explotación común y cuando existe prestación de servicios entre empresas vinculadas⁵³.

2.2.2.2. MÉTODOS BASADOS EN EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES

Este tipo de métodos analizan los resultados de una operación vinculada, es decir, pone énfasis en los beneficios que se puedan derivar de dicha operación en concreto⁵⁴. Dentro ellos se encuentra el método del margen neto operacional y el método de distribución de resultados. Estos métodos pueden ser útiles cuando no se dispone de la información necesaria para aplicar los métodos tradicionales⁵⁵.

2.2.2.2.1. Margen neto operacional

Este método *“estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada.”*⁵⁶

El indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse de forma teórica, tomando como referencia el indicador del beneficio neto que obtiene en operaciones no vinculadas comparables (comparable interno). En el caso que no sea posible aplicar comparables internos, podrá utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (comparable externo)⁵⁷.

⁵³ OCDE (2017), ob.cit., p.126. Cfr. SALCEDO GABRIELLI, C. y OTROS., 2018, ob.cit., p. 19.

⁵⁴ OCDE (2017), ob.cit., p. 133.

⁵⁵ IFA (2010), IFA Research Paper: Profit Methods and the Arm’s Length Standard, p. 14.

⁵⁶ OCDE (2017), ob.cit., p. 133.

⁵⁷ OCDE (2017), ob.cit., p. 134.

2.2.2.2. Distribución de resultados

El método de distribución de resultados pretende eliminar el efecto que provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada en el resultado, estableciendo la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes considerando su participación en la operación⁵⁸.

Este método identifica, en primer lugar, el beneficio que debe distribuirse entre las empresas vinculadas por las operaciones de dicha naturaleza que lleven a cabo⁵⁹. En segundo lugar, debe distribuirse el resultado común entre las empresas vinculadas en función de criterios económicamente válidos, de manera tal, que dicha distribución se aproxime a la distribución de utilidades que se hubieren previsto y reflejado en un acuerdo entre partes independientes⁶⁰.

Las directrices OCDE disponen que las multinacionales pueden aplicar métodos que no se encuentren descritos en ellas, siempre que se ajusten al principio de plena competencia. Con todo, dichos métodos no pueden ser utilizados para sustituir los métodos indicados en las directrices OCDE, cuando estos últimos, sean más apropiados para determinar los PT⁶¹.

Como se analizará, en el caso de la legislación chilena este principio se recoge como un método independiente denominado “método residual”, otorgándose la

⁵⁸ OCDE (2017), ob.cit., p. 152.

⁵⁹ En este caso, las referencias a las expresiones resultados, utilidades o beneficios, también debe entenderse aplicable a las pérdidas. OCDE (2017), ob.cit., p. 152.

⁶⁰ OCDE (2017), ob.cit., p. 152.

⁶¹ OCDE (2017), ob.cit., p. 111.

facultad al contribuyente de aplicarlo cuando no sea posible aplicar los otros métodos que establece la norma. Además, en la legislación chilena no se establece un orden de prelación para aplicar los métodos de determinación de PT.

2.3. REGULACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

2.3.1. MARCO LEGAL INICIAL Y OPERACIONES REGULADAS EN EL ARTÍCULO 41 E DE LA LIR

A través de la publicación de la Ley N° 20.630 se introdujo un nuevo régimen aplicable a los PT contenido en el artículo 41 E de la LIR, norma que vino a reemplazar la regulación que efectuaba el antiguo artículo 38 de la LIR sobre la materia, generando con ello una mejora importante del régimen de los PT^{62,63}.

Así, por medio del artículo 41 E de la LIR, se otorgó al SII la facultad de impugnar o fijar –en el evento que no se hubiesen establecido– los precios, valores y rentabilidades asignados a operaciones transfronterizas, reorganizaciones o

⁶² CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), Reforma a las normas legales sobre precios de transferencia en Chile. Revista de Estudios Tributarios, (7), p. 138.

⁶³ Sobre el particular, se ha señalado respecto del antiguo artículo 38 de la LIR: “La legislación doméstica en Chile reglaba esta materia hasta antes de la vigencia de la Ley 20.630 en el Art. 38, de la LIR. (...) el texto de ese artículo difiere del texto de los Arts. 9 de los CDT suscritos por Chile de acuerdo al Modelo de la OCDE. (...) Si bien el comentado Art. 38 consagraba el ALP [Arm’s Length Principle], no lo hacía de la misma forma en que se encuentra tratado en las Guías de la OCDE sobre PT. En otro sentido, a diferencia de legislaciones como la española (...), las reglas chilenas sobre PT contenidas en el artículo comentado no exigían expresamente como requisito para la aplicación de tales normas legales que se hubiese producido en el caso particular una menor tributación en el país. En general, solo sería razonable cuestionar los PT “cobrados” o “pagados” en la medida en que sean inferiores y superiores, respectivamente, a los que se establezcan en operaciones comparables entre partes no relacionadas, ello porque sería la única forma de determinar un mayor impuesto a través de este mecanismo, (...). Al igual que el Art. 9, del Modelo de la OCDE, el Art. 38 previo a la reforma, establecida solo supuestos de relación “empresariales”. Por otra parte, si bien establecida los métodos que podía aplicar el SII para impugnar los PT, su tratamiento no era consistente con el de los métodos tratados en las Guías de la OCDE.” CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), ob.cit., p.140. Cfr. HURTADO, H. (2011), Los Métodos de precios de Transferencia y el ingreso de Chile a la OCDE, Revista Chilena de Derecho, volumen 38 (3). y SALCEDO GABRIELLI, C. y ZAMORA MALDONADO, S. (2011), Cambios legales proyectados en materia de precios de transferencia, Revista de Estudios Tributarios, (5).

reestructuraciones empresariales o de negocios, de contribuyentes con domicilio o residencia en Chile que hayan efectuado con empresas vinculadas, en la medida que dichos valores o rentabilidades no correspondan a valores de mercado. Estas facultades se circunscriben solo para efectos de lo dispuesto en la LIR y, por ende, solo para la aplicación de los impuestos contenidos en dicha ley. La regulación del artículo 41 E de la LIR puede sintetizarse de la siguiente forma:

TABLA 3 ESQUEMA REGULACIÓN ARTÍCULO 41 E DE LA LIR

ARTÍCULO 41 E) LIR	MATERIA A REGULAR
Inciso 1º	Facultades del SII y operaciones comprendidas
Inciso 2º	Normas sobre reestructuraciones y reorganizaciones
Inciso 3º	Principio de plena competencia
Nº 1	Normas de relación
Nº 2	Métodos de precios de transferencia
Nº 3	Estudios o informes de precios de transferencia
Nº 4	Ajustes de precios de transferencia
Nº 5	Reclamación
Nº 6	Declaración
Nº 7	Acuerdos anticipados
Nº 8	Ajuste correspondiente

Fuente: elaboración propia

Debido a que el objeto de la AFE es estudiar los alcances y efectos de los APA en importación de mercancías, únicamente se hará referencia a los aspectos normativos sobre PT que puedan tener impacto o influir en la adopción de dichos acuerdos. Para estos efectos, se comenzará con el análisis y estudio de los APA para luego continuar con los demás elementos relevantes en la materia.

2.3.2. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El N° 7 del artículo 41 E de la LIR establece la posibilidad, para los contribuyentes que realicen operaciones transfronterizas relacionadas, de proponer al SII un acuerdo anticipado de la determinación del precio, valor o rentabilidad de tales operaciones. El procedimiento de suscripción de APA con el SII se encuentra regulado en la Resolución SII EX. N° 68 de 21 de junio de 2013.

Para estos efectos, los contribuyentes deben presentar una solicitud ante el SII en los términos dispuestos en la resolución antes indicada, el que deberá pronunciarse de la solicitud dentro del plazo de 6 meses adoptando el acuerdo o rechazando dicha solicitud. De no pronunciarse en dicho plazo, ella se entenderá rechazada.

Cabe señalar que, la Ley N° 21.210 no innovó en la aplicación del silencio negativo respecto de las solicitudes de APA, como si lo hizo respecto de otras normas como el artículo 74 N° 4 de la LIR, en la cual se estableció que, de no pronunciarse el SII respecto de una solicitud de determinación previa de ciertas ganancias de capital dentro del plazo de 20 días hábiles, ésta se entenderá aceptada.

La regla general es que los APA se suscriban con la intervención de una o más administraciones tributarias en las que tengan residencia o domicilio las partes relacionadas.

Excepcionalmente, en el caso de que las operaciones transfronterizas entre relacionados conlleven una importación de mercancías, el acuerdo debe ser suscrito en conjunto por el SII y el SNA, con el objeto de que ambos organismos

actúen en el ejercicio de sus facultades con la debida coordinación⁶⁴⁻⁶⁵. El procedimiento mediante el cual se deberán tramitar esta clase de APA será abordado en los títulos siguientes del presente capítulo.

La importancia del APA es que, suscrito el acuerdo, el SII se ve imposibilitado de liquidar diferencias de impuestos por PT en las operaciones vinculadas que se comprendan en él. Lo mismo ocurrirá en caso de APA sobre importación de mercancías respecto del SNA.

Cabe señalar que, si bien los APA parecen una solución bastante atractiva a las contingencias que pueden generarse en materia de PT, en nuestro país, no han tenido la acogida esperada. En efecto, a 8 años de la incorporación de este instrumento en nuestro ordenamiento jurídico, la aplicación de ellos es cercana a cero. Según estadísticas del SII, *“a junio de 2019, en 7 años de vigencia de la norma se han iniciado apenas 6 procedimientos de APA, de los cuales 4 han sido unilaterales, 2 bilaterales y ninguno multilateral.”*^{66 - 67} A finales de 2020, estos procedimientos han culminado con la suscripción de dos APA. Uno de ellos con el

⁶⁴ Sobre el particular, el Ministerio de Hacienda Dictó al Resolución Exenta N° 64 que fija el procedimiento para resolver solicitud de acuerdos anticipados de precios de transferencia, cuando se trate de importación de mercancías, según el N° 7 del artículo 41 E de la LIR. Por su parte, el SII y el SNA dictaron la Resolución Exenta SII N° 54 y Resolución Exenta SNA N° 3637 de fecha 17 de junio de 2016, que establece instancias de coordinación, procedimientos y plazos para efectos de resolver solicitudes de APA.

⁶⁵ CHILE (1974), Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta, diciembre de 1974, artículo 41 E) N° 7.

⁶⁶ BENAVIDES, A. (2020), ob.cit., p.97.

⁶⁷ En particular, en las estadísticas del CIAT a 2018 se puede ver que Chile ha suscrito un APA con una duración de 48 meses. Adicionalmente, dichas estadísticas dan cuenta que entre los años 2012 y 2014 en Chile no se había suscrito ningún APA, a diferencia de México (341), Colombia (15), Ecuador (10), entre otros. CIAT (2018) Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe, “Acuerdos anticipados de precios”.

SII y el otro, con el SII y el SNA⁶⁸.

2.3.3. PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El artículo 41 E de la LIR reconoce expresamente el principio de plena competencia ya analizado⁶⁹⁻⁷⁰ al señalar que debe entenderse por precios, valores o rentabilidades de mercado los que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables. A su vez, la norma reconoce los factores de comparabilidad que sobre la materia establecen las directrices OCDE.⁷¹⁻⁷²

Sobre este punto, los precios, valores o rentabilidades que se sugieran en un APA deben respetar el principio de plena competencia, debiendo el contribuyente acompañar una serie de documentos y antecedentes que permitan acreditar que los valores corresponden a precios de mercado. Además, pueden ser materia de APA los comparables y ajustes correspondientes para alcanzar el estándar requerido.

2.3.4. NORMAS DE RELACIÓN

Para la existencia de un escenario donde sean aplicables las reglas de PT y, en consecuencia, exista la posibilidad de suscribir un APA, es necesario que exista una relación entre las partes que intervienen en la importación de mercancías, y que estas se encuentren en, al menos, dos (2) jurisdicciones tributarias distintas

⁶⁸ Según Resolución Exenta.: LTNot0019721, Folio de petición AE006W50019721 del Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁹ Ya descrito en el título 2.1. de esta AFE.

⁷⁰ SALCEDO GABRIELLI, C. y OTROS., 2018, ob.cit., p. 34.

⁷¹ CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), ob.cit., p.152.

⁷² En este contexto, el SII por medio de la Circular N° 29 de 14 de junio de 2013 dispuso que “las operaciones entre partes relacionadas y entre partes independientes son comparables si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen esas diferencias”.

(transfronterizas).

Así, la norma local se hizo cargo de definir los parámetros de la relación, indicando diversas hipótesis en las que se entenderá que las partes se encuentran vinculadas. Cabe señalar que, la norma establece hipótesis de relación propias, casi en su totalidad distintas de las establecidas en otras normas tales como el artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores y el artículo 8 N° 17 del CT.

Las hipótesis de relación según el artículo 41 E de la LIR son las siguientes:

TABLA 4 NORMAS DE RELACIÓN

TIPO DE RELACIÓN	CAUSAL QUE LA CONFIGURA
Relación entre empresas (personas jurídicas diferentes)	Una sociedad chilena se entiende relacionada con su parte en el exterior: (i) cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra; o (ii) cuando una misma persona o personas participan directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí ⁷³ .
Agencias y EP (misma persona jurídica)	Se consideran partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de EP con su casa matriz; con otros EP de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y EP de aquéllas.
Entidad 41 H LIR ⁷⁴	Hay relación cuando la operación se lleva a cabo con una parte residente, domiciliada, constituida en un país o jurisdicción a las que se refiere el artículo 41 H) de la LIR, salvo que suscriba con Chile un acuerdo sobre intercambio de información.
Personas naturales	Son relacionadas las personas naturales cuando sean cónyuges o

⁷³ Respecto de dicha causal de relación se ha indicado que: “Lo señalado precedentemente, y que coincide con el estándar de la OCDE sobre la materia, se encuentra contenido en términos similares en la mayoría de los CDT que Chile ha suscrito hasta la fecha, específicamente en los respectivos artículos 9. La diferencia en esta materia es que el Art. 41 E incluye expresiones adicionales a las contenidas en los CDT, dado que considera para los efectos participaciones en los ingresos y utilidades, aun cuando no se participe directamente en la dirección, control o capital de la respectiva entidad.” CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), ob.cit., p.153.

⁷⁴ Para estos efectos, el SII dictó la Resolución N° 55 de 2018 donde actualiza el listado de países que se consideran que tienen un régimen fiscal preferencial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 H de la LIR. Ver SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución N° 55 de 05 de julio de 2018.

	convivientes civiles ⁷⁵ o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.
Operaciones con terceros	Se considerará relación entre los intervinientes, cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

Fuente: elaboración propia

En este punto, la normativa chilena amplía las hipótesis de relación que establecen las directrices OCDE, considerando una serie de hipótesis no comprendidas en el artículo 9 del MCOCDE.

2.3.5. RECONOCIMIENTO DE LOS MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La norma local incorporó en el N° 2 del artículo 41 E de la LIR, los métodos de determinación de PT aplicables en Chile, según se señala a continuación: (i) método de precio comparable no controlado; (ii) método de precio de reventa; (iii) método de costo más margen; (iv) método de división de utilidades; (v) método transaccional de márgenes netos; (vi) métodos residuales.

Los métodos reconocidos en nuestra legislación se encuentran alineados con las directrices OCDE –métodos que ya fueron tratados en extenso en la sección 2.2.2. de la AFE–, salvo por el caso de los “métodos residuales”, pues su regulación como método, solo se encuentra expresamente en la LIR⁷⁶. A continuación, se presenta

⁷⁵ Se incluyó el concepto de “Convivientes civiles” por medio de la Ley N° 21.210 de febrero de 2020 “Modernización Tributaria”

⁷⁶ Sin perjuicio de ello, y como se señaló en su oportunidad, las directrices OCDE otorgan a los contribuyentes la posibilidad de aplicar otros métodos diversos a los regulados en dicho documento, en la medida que éstos no resulten más apropiados.

un cuadro comparativo de los métodos aplicados en Chile y los recomendados por la OCDE.

TABLA 5 COMPARATIVO MÉTODOS DE DETERMINACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

MÉTODO INDICADO EN EL ART 41 E N° 2 LIR	MÉTODO EQUIVALENTE SEGÚN MODELO OCDE
Método de precio comparable no controlado	Método del precio libre comparable
Método de precio de reventa	Método del precio de reventa
Método de costo más margen	Método del coste incrementado
Método de división de utilidades	Método de la distribución del resultado
Método transaccional de márgenes netos	Método del margen neto operacional
Métodos residuales	-

Fuente: elaboración propia

Los contribuyentes deben aplicar el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular⁷⁷, sin que exista un orden de prelación entre ellos. Respecto de los métodos residuales, la LIR regula su aplicación en el caso que no se pueda aplicar alguno de los otros métodos que establece la norma.

Algunos de los métodos residuales que se conocen en el mercado son⁷⁸: (i) método del beneficio comparable; (ii) método del beneficio en función del capital invertido; (iii) previsiones del rendimiento neto; (iv) márgenes brutos del sector económico; (v) beneficio en relación con los gastos; (vi) reglas de proporcionalidad con respecto a la renta; (vii) tasas de rendimiento de plena concurrencia.

⁷⁷ CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), ob.cit., p.156.

⁷⁸ FERNÁNDEZ UGALDE, A.: Apuntes de clases Tributación V. Escuela de Comercio PUCV, 2014. Indicado en publicación "Pérez-Cotapos Marín, G. (2016). Métodos residuales de precios de transferencia y su aplicación bajo el artículo 41 E de la Ley de la Renta. Revista de Estudios Tributarios, (11), pág. 11.

El método de PT que se utilizará para determinar si los precios pactados cumplen con el principio de plena competencia probablemente sea el aspecto más relevante en la suscripción de APA, ya que, el método seleccionado será el que se deba utilizar para determinar la rentabilidad de las compañías por el período de tiempo que se haya suscrito el APA y, además, puede que sea el aspecto sobre el cual pueda existir mayor controversia o dificultad de acuerdo.

2.3.6. ESTUDIOS O INFORMES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La regla general es que los estudios o informes de PT sean facultativos u opcionales para los contribuyentes⁷⁹, sin perjuicio de ello, en el caso de los APA dichos documentos son obligatorios debido a que los acuerdos propuestos por los solicitantes se fundan esencialmente en dichos antecedentes.

El contenido de los informes o estudios de PT que deben acompañarse en un APA sobre importación de mercancías será abordado en los siguientes apartados de este capítulo al referirnos sobre el procedimiento de los APA sobre dichas operaciones.

2.3.7. AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y TRIBUTACIÓN

Cuando el SII producto de una fiscalización determina que los valores pactados o las rentabilidades fijadas en operaciones vinculadas no corresponden a valores normales de mercado, tiene la facultad de impugnar dichos valores o establecerlos

⁷⁹ Con todo, y a pesar de que la LIR establece que la presentación de estudios sobre precios de transferencia es opcional, se entiende que en virtud de las obligaciones de información que hoy se establecen en estas materias, especialmente, la amplitud de información que se requieren en las declaraciones juradas solicitadas por el SII, desde el AT 2021, la presentación del estudio de precios de transferencia se realizará implícitamente a través de estas declaraciones.

en el caso que los precios o rentabilidades no se hayan fijado⁸⁰.

Si se determina una diferencia en la comparación de los valores informados por el contribuyente y los determinados por el SII, esta diferencia será tratada como una mayor utilidad, que se gravará con el impuesto único del inciso 1º del artículo 21 de la LIR⁸¹. Esta diferencia no deberá ajustarse en la determinación de la RLI de Primera Categoría ni tampoco deberá incorporarse al registro de utilidades disponibles para distribución⁸².

Cuando se determine una diferencia en los valores indicados, el SII emitirá una liquidación de impuestos o efectuará los ajustes respectivos, determinando los intereses y multas que correspondan⁸³.

Adicionalmente a la aplicación del impuesto único señalado, la LIR establece la

⁸⁰ El SII definió el procedimiento para impugnar o establecer precios de transferencia en la Circular N° 29 del 14 de junio de 2013, la que indica que si el contribuyente no logra acreditar que las operaciones con partes relacionadas se encuentran a valor de mercado, previa citación, procederá a determinar los valores de mercado razonables aplicables utilizando, para ello, “los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, aplicando al efecto los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley. Para estos efectos y en cuanto al intercambio automático de información, en general los CDI suscritos por Chile contienen los mecanismos idóneos para cumplir con dicho fin. Además, Chile ha suscrito el tratado multilateral sobre intercambio de información con fines tributarios. Al año 2017, el Servicio implementó amplios procedimientos de intercambio de información para cumplir con las obligaciones asumidas por Chile, particularmente con países como México, Perú y otros países de la región. BUSTOS, A. y MUÑOZ, M. Cahiers de droit fiscal international, Volume 102 B: The future of transfer pricing, Chile. En: RÍO DE JANEIRO CONGRESS 2017, International Fiscal Association, p. 267.

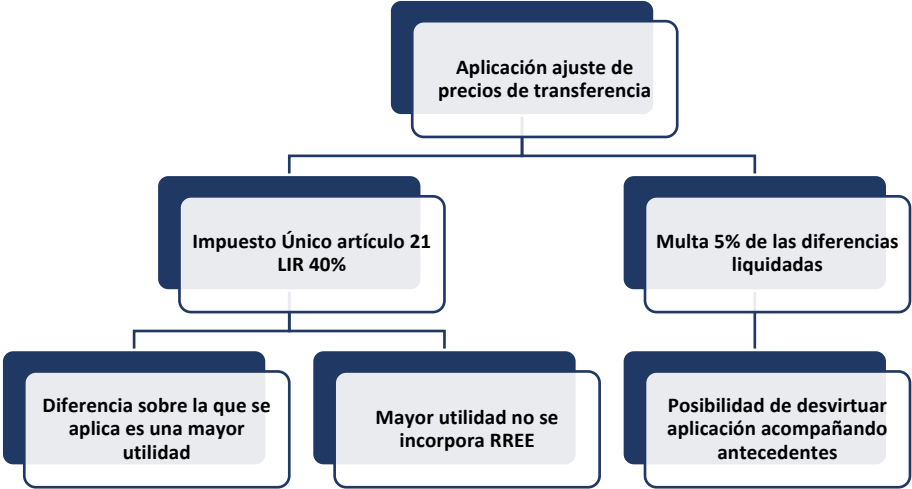
⁸¹ A la fecha, la tasa vigente del Impuesto Único del Artículo 21 es de 40%

⁸² En la Circular 29 de 14 de junio de 2013 del Servicio de Impuestos Internos se indica que “Tales cantidades, en tanto no forman parte de la RLI, no se incorporan al FUT y, por tanto, su afectación con este Impuesto Único de 35%, tampoco provoca ninguna incidencia o rebaja de las sumas incorporadas o pendientes de tributación en el FUT de la empresa”. Con las reformas tributarias de las Leyes N° 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016, el FUT fue eliminado y en su reemplazo se crearon los “Registros de Rentas Empresariales”. Por su parte, con la reforma tributaria efectuada por la Ley N° 21.210 si bien se modificó el ámbito de aplicación del artículo 21 de la LIR, dicha modificación no afectó a las hipótesis establecidas en el literal ii. del inciso primero del artículo 21 de la LIR que establece la aplicación de un impuesto único del 40% a las diferencias que se determinen por aplicación del artículo 41 E de la LIR.

⁸³ CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), ob.cit., p.158.

aplicación de una multa equivalente al 5% de la diferencia liquidada, otorgando la posibilidad de que dicha multa no sea aplicada cuando el contribuyente cumpla “debida y oportunamente” con la entrega de información que para tales efectos requiera el SII según lo establecido en la Circular N° 29 antes citada.

FIGURA 3 SÍNTESIS APLICACIÓN DE AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA



Fuente: elaboración propia

De producirse un ajuste en los PT en Chile, dicho ajuste probablemente tendrá repercusiones en el Estado en que tenga residencia o domicilio la parte relacionada con la que se ha llevado a cabo la operación, generando la aplicación del denominado “ajuste secundario”.

Cabe señalar que, en este aspecto es donde mayores efectos producen los APA, pues mediante su adopción, se evita o elimina la contingencia de que el SII pueda emitir una liquidación de impuestos determinando diferencias de impuestos y multas a los contribuyentes amparados en dicho acuerdo. En el caso de suscribirse un APA multilateral, además, el grupo multinacional podría evitar la contingencia de que se

practique un ajuste por PT en el Estado en que se encuentra la parte vinculada.

3. NORMAS ADUANERAS SOBRE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS

Las normas aduaneras sobre valoración de mercancías permiten determinar la base imponible de los derechos aduaneros e IVA que afectan a las importaciones de mercancías. En este contexto, el SNA se encuentra dotado de una serie de herramientas que permiten impugnar y determinar correctamente el precio o valor asignado a las importaciones cuando el importador no hubiese declarado dicho valor conforme a las normas legales. A continuación, se hará referencia a grandes rasgos al contexto internacional de estas normas y a su regulación en nuestro país.

3.1. CONTEXTO INTERNACIONAL Y OMC

Ante la diversidad de métodos utilizados por los países para determinar el valor de las mercancías en operaciones de comercio internacional que implican importación de mercancías, el artículo VII del GATT 94 estableció los principios generales de un sistema internacional para la valoración de mercancías a efectos de la aplicación de los derechos *ad valorem* a las importaciones^{84,85}, con la finalidad de disponer de un sistema equitativo, uniforme y neutro para la valoración en aduana de las

⁸⁴ OMC, Información técnica sobre la valoración en aduana, disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm (fecha de consulta: 15 de febrero de 2021).

⁸⁵ Para efectos ilustrativos, de acuerdo con las indicaciones de la OMC: *“Los derechos de aduana pueden ser específicos, ad valorem, o una combinación de ambos. En el primer caso, se recauda una suma concreta por unidad cuantitativa de la mercancía: por ejemplo, 1 dólar por artículo o por unidad. (...) En este caso no se precisan normas sobre valoración en aduana y no es aplicable el Acuerdo sobre Valoración en Aduana. En cambio, el derecho ad valorem depende del valor de la mercancía. Con arreglo a este régimen, el valor en aduana se multiplica por un tipo de derecho ad valorem (por ejemplo, el 5 por ciento) con el fin de calcular el derecho pagadero por el producto importado.”* Ver OMC, Información técnica sobre la valoración en aduana, disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm (fecha de consulta: 15 de febrero de 2021).

mercancías⁸⁶.

El principio básico del GATT 94 es que la valoración en aduanas de las mercancías, por regla general, debe basarse en el valor de transacción de éstas, esto es, en el precio real, que por lo general es indicado en las facturas, debiendo añadirse ciertos elementos que deben tomarse en consideración para la determinación del valor de transacción, los cuales se abordarán más adelante.

Excepcionalmente, en los casos en que no exista valor de transacción o éste no sea aceptado por existir distorsión en el precio, el GATT 94 establece cinco métodos de valoración aplicables en orden sucesivo. Estos métodos son: (i) valor de transacción de mercancías idénticas; (ii) valor de transacción de mercancías similares; (iii) método deductivo; (iv) método de valor reconstruido; y (v) método de última instancia. Los métodos indicados en los literales (iii) y (iv) pueden invertirse a solicitud del importador.

A nivel local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del DFL N° 31 de 2004 que Aprueba el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Ley N° 18.525, que establece Normas sobre Importación de Mercancías al País (“DFL N° 31”), para efectos de determinar la base imponible de los derechos *ad valorem*, esto es, el valor aduanero de las mercancías que ingresan al país se deberá aplicar lo dispuesto en el artículo VII del GATT 94 y en el artículo 6 de dicha ley.

El GATT 94 fue promulgado como Ley en Chile a través del Decreto Supremo N°

⁸⁶ SNA, Acuerdo de Valoración OMC, disponible en <https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20070215/pags/20070215110716.html> (fecha de consulta: 20 de febrero de 2021).

16 de 1995 del Ministerio de Relaciones Exteriores y el reglamento para su aplicación consta en el Decreto N° 1.134 de 2001 del Ministerio de Hacienda⁸⁷.

3.2. DETERMINACIÓN DEL VALOR ADUANERO DE LAS MERCANCÍAS

De acuerdo con el artículo 64 de la Ordenanza de Aduanas, los tres (3) elementos que permiten determinar el monto del tributo que da origen a la obligación tributaria aduanera son la clasificación arancelaria, la valoración y la determinación origen.

En este sentido, se ha señalado que: *“La valoración aduanera permitirá determinar el monto sobre el cual se aplica la tasa del tributo. Por su parte, la clasificación arancelaria y el origen tienen por objeto determinar si la mercancía se encuentra afectada a algún tributo de carácter especial o bien a una rebaja correspondiente a alguna franquicia o exención⁸⁸.”*

Ahora bien, en Chile los derechos *ad valorem* —tributos que gravan la importación de mercancías y que se fijan en porcentaje sobre el valor aduanero de ellas— se aplican sobre el valor aduanero —base imponible—, el que se compone del valor de las mercancías, el seguro y el flete internacional. Para estos efectos, el artículo 6 del DFL N° 31 dispone que el valor aduanero de las mercancías importadas incluye: (i) los gastos de transporte hasta su lugar de entrada al territorio nacional; (ii) gastos de carga, descarga y manipulación relacionados con el transporte; y (iii) costo del seguro⁸⁹.

⁸⁷ Cabe señalar que Chile efectuó una reserva al GAAT 94 por 5 años relacionada con la aplicación de las normas sobre valoración de mercancías.

⁸⁸ GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), *ob.cit.*, p.p. 85-86.

⁸⁹ La norma comentada también señala que en el caso que los gastos necesarios para la entrega de las mercancías se realicen de forma gratuita o por cuenta del comprador, dichos gastos se deben

Sin perjuicio de ello, hay partidas que forman parte del precio de las mercancías que no deben ser considerados al determinar el valor aduanero. En general, se trata de gastos, costos, derechos o impuestos que se pueden separar del valor pagado o por pagar de las mercancías. Estos conceptos son los siguientes:

TABLA 6 CONCEPTOS QUE SE EXCLUYEN DEL VALOR ADUANERO

Nº	GASTOS, COSTOS, DERECHOS E IMPUESTOS QUE NO SE INCLUYEN EN EL VALOR ADUANERO
1	Gastos de construcción, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación.
2	Costo de transporte posterior a la importación.
3	Derechos e impuestos aplicables en Chile.
4	Descuentos, con excepción de aquellos que tengan carácter de retroactivos.
5	Comisiones de compra.
6	Intereses devengados en razón de un acuerdo de financiamiento sobre compra de mercancías importadas siempre que: (i) los intereses se distingan del precio pagado o por pagar de las mercancías; (ii) el acuerdo se encuentre por escrito; y (iii) el importador pueda demostrar que, las mercancías se venden al precio declarado como el pagado o por pagar y que el tipo de interés no exceda del nivel aplicado corrientemente a dichas transacciones, en el momento y país del financiamiento.
7	Actividades que emprenda el comprador por su propia cuenta, distinta de las que el N° 4.1.5. del Compendio de Normas Aduaneras prevé un ajuste.
8	Pagos efectuados por el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas cuando no constituyan una condición de la venta.
9	Pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas.
10	Derechos de reproducción de las mercancías en nuestro país.
11	Gastos de porteo, movilización o transporte de las mercancías, efectuadas en el puerto de destino una vez embarcadas las mercancías.

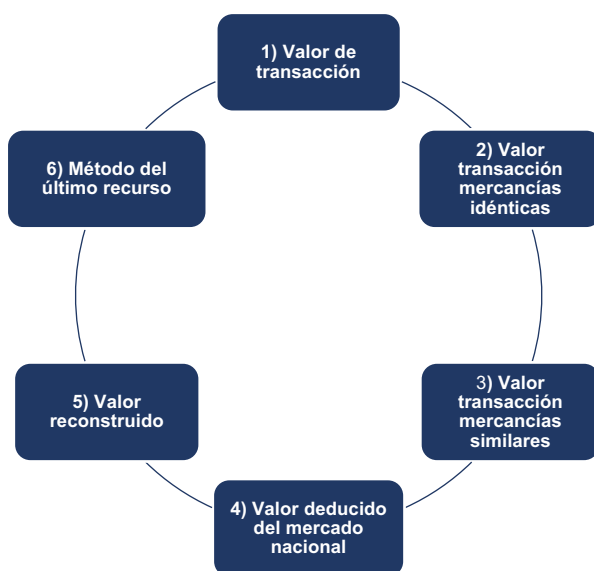
Fuente: elaboración propia

incluir en el valor aduanero y se deberán calcular sobre la base de las tarifas y primas habitualmente aplicables para los mismos medios de transporte y servicios utilizados. En el mismo sentido, artículo 6 del Reglamento para la Aplicación del Acuerdo Referente al Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, contenido en el Decreto N° 1134 de 2001 (el "Reglamento de Valoración").

3.3. MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS IMPORTADAS

Para determinar la valoración aduanera de las mercancías importadas al país se deben aplicar las normas del GAAT 94, según dispone el artículo 5 del DFL N° 31. Para estos efectos, el artículo 10 del Reglamento de Valoración establece que el valor en aduana se determinará conforme a los métodos que se señalarán, debiendo aplicarse en el orden dispuesto:

FIGURA 4 MÉTODOS DE DETERMINACIÓN VALOR EN ADUANAS



Fuente: elaboración propia

La estructura antes señalada se basa en un método principal —que es el valor de transacción— y métodos secundarios. En este contexto, el Compendio Aduanero señala que: *“Los criterios o métodos de valoración se aplican según el orden sucesivo en que están expuestos. Sólo cuando el valor en aduana no se pueda determinar de acuerdo a las disposiciones del primer método o criterio, porque no*

se cumple con los requisitos o no es posible practicar los ajustes que procedan, se podrá pasar al segundo, y si sobre la base de éste tampoco se puede determinar dicho valor, recién entonces se puede recurrir al siguiente y así sucesivamente⁹⁰.”

Así las cosas, desde ya se puede advertir una primera diferencia entre la regulación aduanera y la regulación tributaria interna sobre PT. Si bien, en ambos casos la legislación establece métodos para determinar los valores asignados a las operaciones, en el caso de la regulación aduanera se dispone de un orden de prelación para la aplicación de los métodos, a diferencia de lo que ocurre en la norma local sobre PT, que deja a elección del contribuyente la determinación del método más razonable para el caso.

Los APA sobre importación de mercancías son abordados en el Compendio Aduanero a propósito del método de valor de transacción, por ello, se enfocará principalmente en el análisis de este método, sin perjuicio de abordar en términos generales los métodos subsidiarios anteriormente señalados.

3.3.1. MÉTODO 1: VALOR DE TRANSACCIÓN

El valor de transacción corresponde al precio realmente pagado o por pagar⁹¹, ajustado en base a ciertos factores que establece el artículo 8 del GAAT 1994⁹². Y

⁹⁰ Ver N° 3.2. del Compendio de Normas Aduaneras y artículo 11 del Reglamento de Valoración.

⁹¹ Para estos efectos, se ha señalado que: “El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste y comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.” GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 91.

⁹² Estos factores son: (a) los siguientes elementos siempre que sean de cargo del comprador y no estén incluidos en el precio real de las mercancías: (i) comisiones y gastos de corretaje —salvo las comisiones de compra—; (ii) costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se

puede estar representado por el precio en factura⁹³.

3.3.1.1. REQUISITOS PARA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN

Para que resulte aplicable el método del valor de transacción deben cumplirse los requisitos que se indican a continuación:

- a. Que exista una venta del país de exportación al de importación, debiendo existir pruebas de la venta y sus condiciones, tales como facturas, contratos, órdenes de pedidos, etc.
- b. No existan restricciones a la cesión o utilización ni otras condiciones, con excepción de: (i) las impuestas en la ley o por las autoridades chilenas; (ii) aquellas que limiten el territorio donde puedan revenderse las mercancías; o (iii) que no afecten sustancialmente el valor de éstas.
- c. El precio o la venta no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo

consideren formando un todo con las mercancías; y (iii) gastos de embalaje. (b) el valor de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador los haya suministrado de forma gratuita o a precios rebajados para ser utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías: (i) materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías; (ii) herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas; (iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías; y (iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías. (c) cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías que se valoran; que el comprador tenga que pagar como condición de venta y siempre que no estén incluidos en el precio (por ejemplo, pagos por patentes, marca de fábrica o de comercio y derechos de autos). (d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías que revierta al vendedor. Estos elementos deben basarse en datos objetivos y cuantificables. Si no existen o son insuficientes, el valor de las mercancías no podrá determinarse en base al valor de transacción. GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 95.

⁹³ Ver N° 4.1.1. del Compendio de Normas Aduaneras.

valor no pueda determinarse en relación a las mercancías que se importan⁹⁴.

d. Que no haya reversión directa o indirecta al vendedor de parte del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que ello pueda corregirse con un ajuste.

e. Que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor, y en caso de existir, que el precio de transacción sea aceptable. Se entiende que el valor es aceptable si la relación no ha influido en el precio o, influyendo, el valor de transacción se aproxima a un valor que cumple con ciertos criterios⁹⁵. Para estos efectos se entenderá que existe vinculación en los siguientes casos:

TABLA 7 HIPÓTESIS DE VINCULACIÓN PARA EFECTOS DEL VALOR DE TRANSACCIÓN

Nº	CASOS EN QUE EL COMPRADOR Y EL VENDEDOR SE ENTIENDEN VINCULADOS
1	Si una de las personas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra ⁹⁶ .
2	Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
3	Si están en relación de empleador y empleado.
4	Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas.
5	Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
6	Si ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera.

⁹⁴ Sobre el particular, el Compendio de Normas Aduaneras establece que son ejemplos de esta situación: (i) cuando el precio se fijó a condiciones de que se compre también cierta cantidad de otras mercancías; (ii) el precio de las mercancías importadas depende del precio a que el comprador de las mercancías vende otras mercancías al vendedor de las mercancías importadas, entre otros. Ver N° 4.1.2.

⁹⁵ Ver N° 4.1.2. del Compendio de Normas Aduaneras. *Cfr.* GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 92.

⁹⁶ El concepto personas que se utiliza comprende personas naturales y jurídicas.

7	Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
8	Si son de la misma familia.
9	Agentes, distribuidores o concesionarios exclusivos, si se le puede aplicar alguna de las hipótesis señaladas.

Fuente: elaboración propia

Se puede apreciar que, con similar o diversa redacción, las hipótesis de relación para efectos del método del precio de transacción son bastante similares a las causales de relación que establece la norma tributaria sobre PT. Se puede destacar como diferencias en la norma aduanera, la hipótesis de relación entre empleador y trabajador —probablemente para configurar esta hipótesis deberán tenerse presente los Dictámenes de la Dirección del Trabajo en materia de relación contractual— y, en materia de PT, las hipótesis en que existe relación por el hecho de encontrarse domiciliada o constituida la parte relacionada en un país o jurisdicción del 41 H de la LIR y aquella que dice relación con las operaciones llevadas a cabo por medio de un tercero.

Señalado lo anterior, cabe tener presente que el Compendio Aduanero es claro al disponer que la existencia de relación entre el comprador y el vendedor no es *per se* una justificación suficiente para no considerar aceptable el valor de transacción. Lo importante será determinar si la relación que afecta a las partes influyó en el precio, para lo cual se deberán analizar las condiciones de la venta⁹⁷⁻⁹⁸.

⁹⁷ Ver N° 4.1.4.1. del Compendio de Normas Aduaneras. *Cfr.* GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 92.

⁹⁸ Cabe señalar que en las notas interpretativas del GAAT 1994 establecen que al examinar las circunstancias de la venta, Aduanas debe examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se ha fijado el precio.

Se han señalado como ejemplos de casos donde se entiende que la vinculación no ha influido en el precio fijado *“si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate, o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él”*⁹⁹.

Así las cosas, pareciera que, al igual que en el caso de las normas tributarias internas, en las normas sobre valoración de mercancías subyace la idea de que, para impugnar el valor asignado a una operación de venta transfronteriza, la vinculación de las partes debe haber influido en la fijación del precio, considerando entre otros aspectos, los precios fijados por el vendedor a no relacionados. En otras palabras, podría sostenerse que existe una aplicación indirecta del principio de plena competencia.

Si del análisis efectuado, el SNA llega a la conclusión de que la relación entre el comprador y vendedor no ha influido en el precio de las mercancías, se entenderá aceptado el precio de transacción. Por el contrario, si el SNA llega a la conclusión de que la relación ha influido en el precio asignado a las mercancías, podrá: (i) solicitar antecedentes adicionales al importador a través del denominado procedimiento de duda razonable; o (ii) determinar el valor aduanero mediante la aplicación de los siguientes métodos de valoración de mercancías formulando el cargo correspondiente por derechos e impuestos no pagados¹⁰⁰.

⁹⁹ GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 93.

¹⁰⁰ GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 93.

3.3.1.2. ACREDITACIÓN DE QUE EL VALOR DE TRANSACCIÓN SE ACERCA A VALORES ACEPTADOS

El importador tendrá la posibilidad de demostrar en el procedimiento de duda razonable que el valor de transacción es cercano a alguno de los valores que se señalarán, valores que han sido previamente aceptados por el SNA —es decir, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado, pero solo para efectos comparativos—. En este caso, será aceptado el valor de transacción¹⁰¹.

TABLA 8 VALORES SIMILARES AL VALOR DE TRANSACCIÓN

Nº	VALORES SIMILARES PREVIAMENTE ACEPTADOS
1	Valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para exportación a Chile.
2	El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al método del valor deductivo.
3	El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al método del valor reconstruido.

Fuente: elaboración propia

Al determinar si un valor es cercano a otro, se deberán tener presente ciertos factores como la naturaleza de las mercancías importadas, rama de producción, temporada en la que se importan y si la diferencia de valor es representativa desde una perspectiva comercial¹⁰².

¹⁰¹ Cabe señalar que, al efectuar la comparación se deberán tener en consideración los siguientes elementos: (i) diferencia de nivel comercial, de cantidad y de gastos de entrega; y (ii) los costos soportados por el vendedor en las ventas a compradores no vinculados y que no asume en las ventas a sus relacionados. Ver N° 4.1.4.2. del Compendio de Normas Aduaneras. *Cfr.* GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 94.

¹⁰² Ver N° 4.1.4.2. del Compendio de Normas Aduaneras. *Cfr.* GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 94.

3.3.1.3. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS

El Compendio Aduanero dispone que en el caso de mercancías importadas entre partes relacionadas que, de acuerdo con lo dispuesto en el N° 7 del artículo 41 E de la LIR tengan aprobado un APA, deberán valorarse y declararse en Aduana en base a los precios establecidos en el acuerdo, precios que se considerarán como valores de transacción.

Con todo, la suscripción del APA no impide que el SNA ejerza sus facultades de control y fiscalización. En particular, que el APA invocado sea aplicable a las mercancías importadas. De advertirse alguna inconsistencia o disconformidad con el acuerdo, el SNA deberá remitir los antecedentes al departamento de valoración de la Dirección Nacional de Aduanas.

Sobre la regulación de los APA en materia aduanera llaman la atención tres aspectos. El primero, que la modificación del Compendio Aduanero donde se incorpora el apartado relativo a los APA se efectuó en el año 2018, esto es, 5 años después de haber entrado en vigencia el artículo 41 E de la LIR¹⁰³. El segundo, que en los términos en que se encuentra redactado el Compendio Aduanero en aquella parte que indica que los precios o valores que se hayan acordado en el acuerdo se “considerarán como valores de transacción”, sugiere que los valores o precios acordados entre los contribuyentes, el SII y el SNA, no necesariamente corresponden al valor de transacción, pero que tendrán dicha calificación. El tercero, que no se señala un efecto o consecuencia expresa de la suscripción de un APA,

¹⁰³ Mediante la Resolución Exenta N° 2.852 de fecha 27 de junio de 2018 del SNA.

sin perjuicio de que a propósito del procedimiento de duda razonable se indique que podrá iniciarse dicho procedimiento aún habiéndose suscrito un APA cuando las mercancías no correspondan a las amparadas en el acuerdo.

De esta última apreciación, se entiende que, en el caso de que las mercancías importadas sean aquellas amparadas en el APA, el SNA no podrá cuestionar el valor de estas.

3.3.2. MÉTODO 2: VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS

Solo procederá recurrir a este método cuando el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse conforme al método del valor de transacción. Para estos efectos, se entiende por mercancías idénticas aquellas que sean iguales en todo, entre otros aspectos, características físicas, calidad y prestigio comercial.

Los requisitos para que proceda la aplicación este método son los siguientes: (i) que se trate de mercancías idénticas en los términos ya señalados y producidas en el mismo país que las mercancías que se valoran; (ii) que las mercancías hayan sido fabricadas por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración¹⁰⁴ ; (iii) que las mercancías se hayan vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración; (iv) que se hayan exportado en el mismo momento o en uno aproximado a las mercancías que se valoran; y (v) son mercancías respecto de las que se aceptó la valoración aduanera de acuerdo al primer método¹⁰⁵.

¹⁰⁴ De no cumplirse esta condición, podrán tenerse en cuenta mercancías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país. GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 97.

¹⁰⁵ Ver N° 4.2.3. del Compendio de Normas Aduaneras. Cfr. GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 97.

En este caso, el valor en aduanas será determinado utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. De no existir esta posibilidad, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial o cantidades diferentes ajustado —en base a datos comprobables—, para eliminar las distorsiones producidas por dichas diferencias.

3.3.3. MÉTODO 3: VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS SIMILARES

Este método será aplicable cuando no se pueda determinar el valor en Aduanas en base al método de transacción de mercancías idénticas.

Son mercancías similares aquellas que son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en su composición y características, destinadas a cumplir las mismas funciones y comercialmente intercambiables¹⁰⁶.

Los requisitos para aplicar este método de valoración son los mismos que los analizados respecto del segundo método, con la prevención de que en este caso las mercancías deben ser similares y no idénticas.

3.3.4. MÉTODO 4: MÉTODO DEDUCTIVO

Si la valoración de las mercancías no puede efectuarse conforme a los métodos ya analizados, se fijará de acuerdo al precio unitario a que se venda en el mercado nacional la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras

¹⁰⁶ Ver N° 4.3.2. del Compendio de Normas Aduaneras. Cfr. GONZÁLEZ R. y RÍOS R. (2018), p. 97.

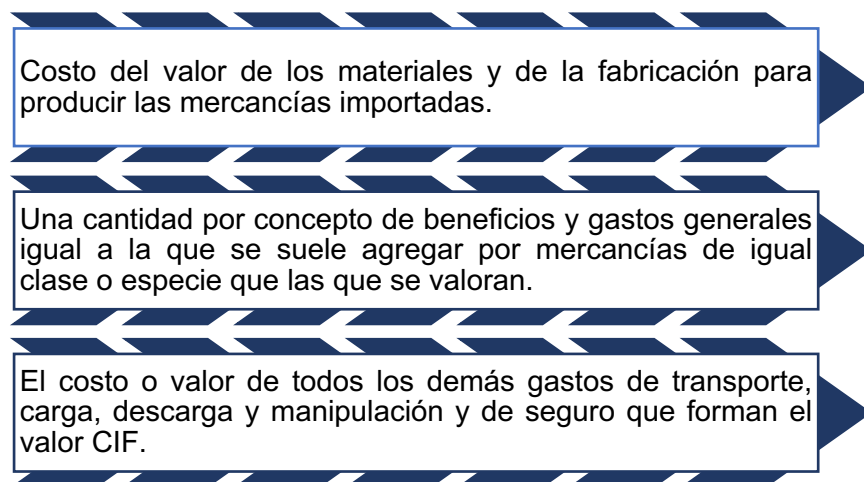
mercancías importadas idénticas o similares a personas no vinculadas¹⁰⁷.

En este caso, la base de valoración y requisitos dependerán de si se trata de mercancías vendidas en el mismo estado en que se importaron o si se trata de mercancías transformadas después de su importación¹⁰⁸.

3.3.5. MÉTODO 5: VALOR RECONSTRUIDO

En base a este método, se determinará el valor en Aduanas a partir del costo de producción, esto es, de los elementos constitutivos del precio suministrados por el fabricante de la mercancía¹⁰⁹. En este caso, el valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

FIGURA 5 ELEMENTOS DE BASE PARA EL VALOR RECONSTRUIDO



Fuente: elaboración propia

¹⁰⁷ Ver N° 4.4.1. del Compendio de Normas Aduaneras.

¹⁰⁸ Ver 4.4.2. y 4.4.3. del Compendio de Normas Aduaneras.

¹⁰⁹ Ver 4.5. del Compendio de Normas Aduaneras.

3.3.6. MÉTODO 6: MÉTODO DEL ÚLTIMO RECURSO

Si el valor en Aduanas de las mercancías no puede determinarse en base a los métodos antes analizados, deberá utilizarse una metodología basada en: (i) criterios razonables; (ii) compatible con los principios y disposiciones que sustentan los cinco métodos anteriores; y (iii) basado en datos disponibles en nuestro país¹¹⁰.

Este método vendría a ser el equivalente al método residual en materia de PT, aunque en dicho caso solo se requiere para su utilización, que el método sea razonable.

3.4. PROCEDIMIENTO DE DUDA RAZONABLE

Para efectos de verificar si el valor declarado en Aduanas —y, en consecuencia, si se han pagado correctamente los derechos e impuestos correspondientes— el SNA tiene la facultad de solicitar al importador pruebas y antecedentes adicionales a través del procedimiento de duda razonable.

En este sentido, el artículo 69 de la Ordenanza de Aduanas dispone que aceptada a trámite una declaración de destinación y existiendo motivos fundados para dudar de la veracidad y exactitud del valor declarado o de los documentos presentados por el importador, el SNA podrá, por una vez, exigir antecedentes que acrediten que el valor declarado corresponde al de transacción. Ocurrido lo anterior, se inicia un procedimiento que puede concluir con la formulación de cargos.

Entiendo que, el procedimiento de duda razonable en materia Aduanera sería el

¹¹⁰ Ver 4.6. Compendio de Normas Aduaneras.

equivalente al proceso de fiscalización que, para efectos de PT, debe iniciar el SII por medio de citación y de proceder, culminar con una liquidación de impuestos.

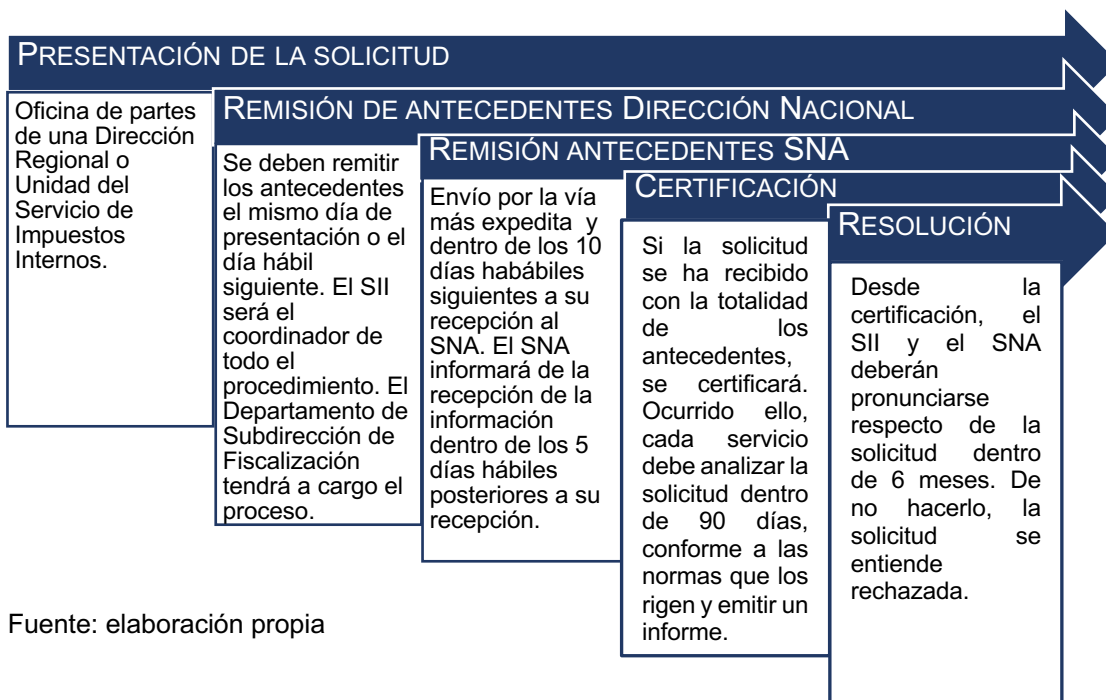
4. PROCEDIMIENTO DE LA SUSCRIPCIÓN DE APA SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

En cumplimiento de lo dispuesto en el N° 7 del artículo 41 E de la LIR, se dictó la Resolución Exenta N° 64 del Ministerio de Hacienda de fecha 09 de marzo de 2016 (la “Resolución Ex. 64”), mediante la cual se estableció el procedimiento para resolver solicitudes de APA sobre importación de mercancías. En el mismo contexto, y a efectos de establecer las instancias de coordinación, procedimientos y plazos, el SII y el SNA dictaron en conjunto, la Resolución Exenta SII N° 54 y SNA N° 3637 de fecha 17 de junio de 2016 (la “Resolución Conjunta SII-SNA”).

En este sentido, la tramitación y plazos para la revisión de los APA sobre importación de mercancías propuestos por los contribuyentes son los siguientes¹¹¹.

¹¹¹ Ver Resolución Ex. 64 y Resolución Conjunta SII-SNA.

FIGURA 6 TRAMITACIÓN Y PLAZOS DE LOS APA SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS



Cabe tener presente que, las resoluciones antes indicadas establecen que los APA sobre importación de mercancías deben ser presentados ante el SII, órgano que, además, se encontrará a cargo de todo el proceso frente al solicitante. La remisión al SNA de la solicitud y de los antecedentes que sustenta el APA deberá hacerse internamente.

Con todo, debido a que el SII ha implementado un procedimiento de peticiones administrativas online, se entiende que la solicitud de APA deberá efectuarse por medio de la página web de dicha institución. Para estos efectos, se deberá ingresar a la oficina virtual del contribuyente, luego, al menú “Servicios Online”, opción “Peticiones Administrativas y otras solicitudes”. Cabe señalar que, a la fecha, la solicitud de APA no se encuentra creada como materia específica al momento de

ingresar una petición administrativa online¹¹².

Presentada la solicitud, cada uno de los órganos que interviene en la suscripción del acuerdo, de forma independiente, tiene la obligación de revisar si el acuerdo propuesto por el contribuyente cumple con las exigencias de cada una de las normativas. En otras palabras, el SII deberá establecer si el APA cumple con las normas sobre PT y el SNA, por su parte, deberá hacer lo mismo respecto de las normas sobre valoración de mercancías¹¹³. Esta regulación da indicios de que para la suscripción de los APA sobre importación de mercancías se deben aplicar ambas normativas —tributaria y aduanera— sin que alguna de ellas se prefiera o tenga una mayor relevancia respecto de la otra.

Las solicitudes de APA deberán contener los siguientes requisitos:

- a. Nombre o razón social del solicitante, RUT y domicilio, individualización del o los representantes que suscriben la solicitud, teléfono y correo electrónico¹¹⁴;
- b. Descripción de las operaciones, precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el período que debiera comprender el APA;
- c. Señalar expresamente si se autoriza al SII para publicar los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos que sirvan de

¹¹² Para estos efectos, ver Guía paso a paso del sistema de peticiones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, disponible en: https://www.sii.cl/servicios_online/guia_peticion_administrativa.pdf (fecha de consulta: 05 de abril de 2021).

¹¹³ En este sentido, el resolutivo N° 6 de la Resolución Conjunta SII-SNA establece que: “Los Servicios, en forma independiente, evaluarán la solicitud en base a sus respectivos procedimientos y normativas, para ello, contarán con un plazo de 90 días hábiles desde la certificación realizada.”

¹¹⁴ Para estos efectos, la Resolución Ex. 64 señala que deberá indicarse expresamente el documento que les otorga la calidad de representantes con facultades suficientes para suscribir el APA.

- base para un eventual acuerdo;
- d. Declarar que las partes relacionadas a que se refieren las operaciones conocen y aceptan sus términos y consecuencias para los efectos de la normativa chilena; y
- e. Acompañar la documentación o antecedentes que se indican a continuación.

TABLA 9 DOCUMENTACIÓN QUE DEBE ACOMPAÑARSE EN LA SOLICITUD DE APA SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Nº	DOCUMENTACIÓN O ANTECEDENTES A ACOMPAÑAR
1	Copia autorizada del instrumento en que conste el mandato o delegación del o los representantes y certificado de vigencia de dicho poder. El APA requiere delegación de facultades expresas.
2	Individualización de las personas o entidades relacionadas con que se vayan a realizar las operaciones a que se refiere la solicitud.
3	Descripción del grupo empresarial al que pertenece la empresa, incluyendo entre otras, empresas matrices, controladoras, filiales, agencias, sucursales, oficinas u otras formas de establecimientos permanentes.
4	Balance general de 8 columnas a nivel de subcuentas en papel foliado y timbrado por el SII y firmado por el representante de la entidad, correspondiente a los últimos dos (2) años comerciales anteriores a la presentación de la solicitud.
5	Estados financieros auditados y sus notas explicativas de la entidad que requiere el acuerdo, de los dos (2) últimos años comerciales anteriores a la presentación de la solicitud.
6	Copias de contratos de las operaciones con partes relacionadas del exterior que se relacionen con la solicitud de acuerdo.
7	Individualización de los titulares de los derechos de propiedad intelectual de las patentes, marcas u otros activos intangibles en cuanto digan relación con las operaciones de importación de mercancías a que se refiere la solicitud.
8	Información sobre otros APA o procedimientos de acuerdo mutuo celebrados en Chile o en el extranjero, o que se encuentren en curso relativos a entidades del grupo y que se relacionen con las operaciones de la solicitud.
9	Información de precios de importaciones de mercancías idénticas o similares realizadas por el solicitante, correspondiente a un período anterior de hasta seis (6) meses, respecto de la fecha de la solicitud, en caso de existir.

10	Documentos de respaldo de las operaciones de importación antes mencionadas.
11	Informe o estudio de precios de transferencia que debe contener: (i) descripción de las operaciones objeto de la solicitud, de las funciones o actividades realizadas, activos utilizados y de los riesgos asumidos por las partes relacionadas en las importación de mercancías objeto de la solicitud, además, de una descripción de las principales actividades que realizan las empresas del grupo; (ii) descripción y antecedentes que sustentan los supuestos y condiciones económicas de la solicitud, indicando aspectos tales como volúmenes de venta estimados, condiciones del o los mercados relevantes, términos de intercambio internacional, tasa de cambio, tasas de interés y toda otra circunstancia o antecedente que se considere relevante; (iii) descripción de la política del grupo en materia de valoración aduanera o precios de transferencia que incluya el o los métodos utilizados por el solicitante que justifique su consistencia con las disposiciones legales vigentes en materia aduanera y tributaria interna; (iv) explicación sobre la selección del método de valoración aduanera y precios de transferencia y, en caso de ser procedente, del indicador de rentabilidad; (v) criterios de selección de operaciones o empresas comparables, rangos de precios, valores o rentabilidades de las operaciones o empresas comparables y ajustes de comparabilidad realizados; (vi) indicación del valor, precio o rentabilidad propuesta respecto de las operaciones de la solicitud; (vii) en caso que la propuesta se vincule a un traspaso de funciones, activos o riesgos entre partes relacionadas, se deberán especificar los beneficios comerciales o económicos que la entidad chilena obtendrá y la valorización de las funciones, activos y riesgos transferidos; y (viii) cualquier otro aspecto relevante.

Fuente: elaboración propia

Considero que la documentación requerida para la solicitud de APA sobre importación de mercancías otorga algunos indicios interesantes sobre la forma en que coexisten las normas tributarias internas sobre PT y las normas aduaneras sobre valoración de mercancías. Así, por ejemplo, de la información solicitada en el N° 11 de la tabla anterior, se puede desprender que los contribuyentes que propongan esta clase de acuerdos deben determinar los precios o valores de la importación de mercancías que se ampara en el acuerdo, conforme a las normas sobre PT y sobre valoración de mercancías, aplicando los métodos que cada una de las legislaciones regula al efecto.

Lo mismo ocurre con la documentación solicitada en el N° 9 de la señalada tabla, información que, probablemente, permitiría al SNA determinar si el valor que se

propone en el acuerdo se acerca a los valores de mercancías similares o idénticas si en la revisión del acuerdo cuestiona el valor de la operación, permitiendo que, a través de ajustes, se puedan salvar las diferencias.

Cabe señalar que, el SII y el SNA por medio de resolución conjunta, podrán aceptar o rechazar a su juicio exclusivo, la solicitud de APA sobre importación de mercancías. De suscribirse un APA de esta clase, el acuerdo se aplicará respecto de las operaciones sobre mercancías llevadas a cabo a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes. El plazo señalado podrá ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito entre los intervinientes. La solicitud de prórroga deberá ser presentada al menos 6 (seis) meses de anticipación al término de la vigencia del APA¹¹⁵.

En este contexto, si bien la solicitud de APA debe ser presentada ante el SII, siendo este el órgano a cargo del proceso frente al solicitante, el rol que tiene el SNA es igual de relevante en todo el proceso de suscripción de APA. En efecto, ambos organismos deben concurrir a su suscripción —en específico, el Jefe Superior de cada Servicio o los funcionarios a quienes se les haya delegado la facultad—, deben presentar informes preliminares sobre el acuerdo dentro de igual plazo, presentar reportes regulares para mantenerse informados mutuamente del avance del proceso, participar en al menos una reunión técnica conjunta, etc¹¹⁶.

En este sentido, pareciera que cada uno de los organismos intervinientes conserva sus competencias regulares, debiendo aplicar los procedimientos y normas vigentes

¹¹⁵ Ver resolutivo N° 6 y 7 de la Resolución Ex. 64.

¹¹⁶ Ver Resolución Conjunta SII-SNA.

que les obligan.

Así también lo da a entender la Resolución Conjunta SII-SNA que establece que: *“Si cualquiera de los Servicios [SII o SNA] manifiesta su disconformidad con el acuerdo anticipado propuesto (...) se emitirá una Resolución conjunta por los Servicios, dando cuenta del rechazo del acuerdo.”*

En otras palabras, ambos servicios deben estar conforme con los términos del acuerdo para que éste sea aprobado y no puede ser suscrito únicamente por uno de ellos.

El SII y el SNA, en cualquier momento y por medio de resolución conjunta, podrán dejar sin efecto el APA sobre importación de mercancías, cuando la solicitud se haya fundado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales consideradas en la suscripción del acuerdo. La regla general es que, en estas condiciones, el acuerdo deje de tener vigencia desde su notificación al contribuyente, pero en el caso de que el APA se funde en antecedentes maliciosamente falsos, se entenderá que nunca tuvo efectos, debiendo dejarse sin efecto desde la fecha del acta original, de sus prórrogas o renovaciones¹¹⁷.

Llama la atención que la Resolución Conjunta SII-SNA disponga que en el caso de renovaciones o prórrogas de los APA, el acuerdo dejará de tener efectos desde dicha fecha, ya que, con ello, se estaría validando el resultado declarado por el contribuyente por el plazo de duración del APA “original” que puede ser de hasta 3

¹¹⁷ Ver resolutivo 13 de la Resolución Conjunta SII-SNA.

años más el tiempo transcurrido en el ejercicio en que fue suscrito, en condiciones de que el plazo de prescripción para el caso de declaraciones maliciosamente falsas es de 6 años¹¹⁸. Cuestión similar ocurriría en materia aduanera, donde en caso de malicia o dolo, el plazo de prescripción es de 5 años¹¹⁹.

Por otra parte, el solicitante también tendrá la facultad de dejar sin efecto el APA, cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales tenidas a la vista al momento de su suscripción¹²⁰. Para estos efectos, la Resolución Conjunta SII-SNA establece que los Servicios deberán validar la solicitud del contribuyente determinando si concurren las circunstancias invocadas para dejar sin efecto el acuerdo. En este caso, el APA quedará sin efectos desde la fecha de aviso del contribuyente¹²¹.

Se entiende que, si bien, la Resolución Conjunta SII-SNA impone una exigencia de validación por parte de los Servicios para la solicitud destinada a dejar sin efecto el acuerdo a iniciativa del contribuyente, dicha exigencia implícitamente también se aplica en caso de que sean los Servicios quienes dejen sin efecto el APA, al encontrarse obligados por el deber de fundamentación de los actos administrativos¹²².

Con todo, hay que tener presente que todas las consideraciones efectuadas pueden

¹¹⁸ En este sentido, ver inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario.

¹¹⁹ Sobre el particular, el inciso 2º del artículo 92 bis de la Ordenanza de Aduanas establece que: “En el caso que se constatare la existencia de dolo o uso de documentación maliciosamente falsa en las declaraciones presentadas al Servicio [SNA], el plazo de dos años se ampliará a cinco.”

¹²⁰ Ver resolutive N° 8 y 9 de la Resolución Ex. 64.

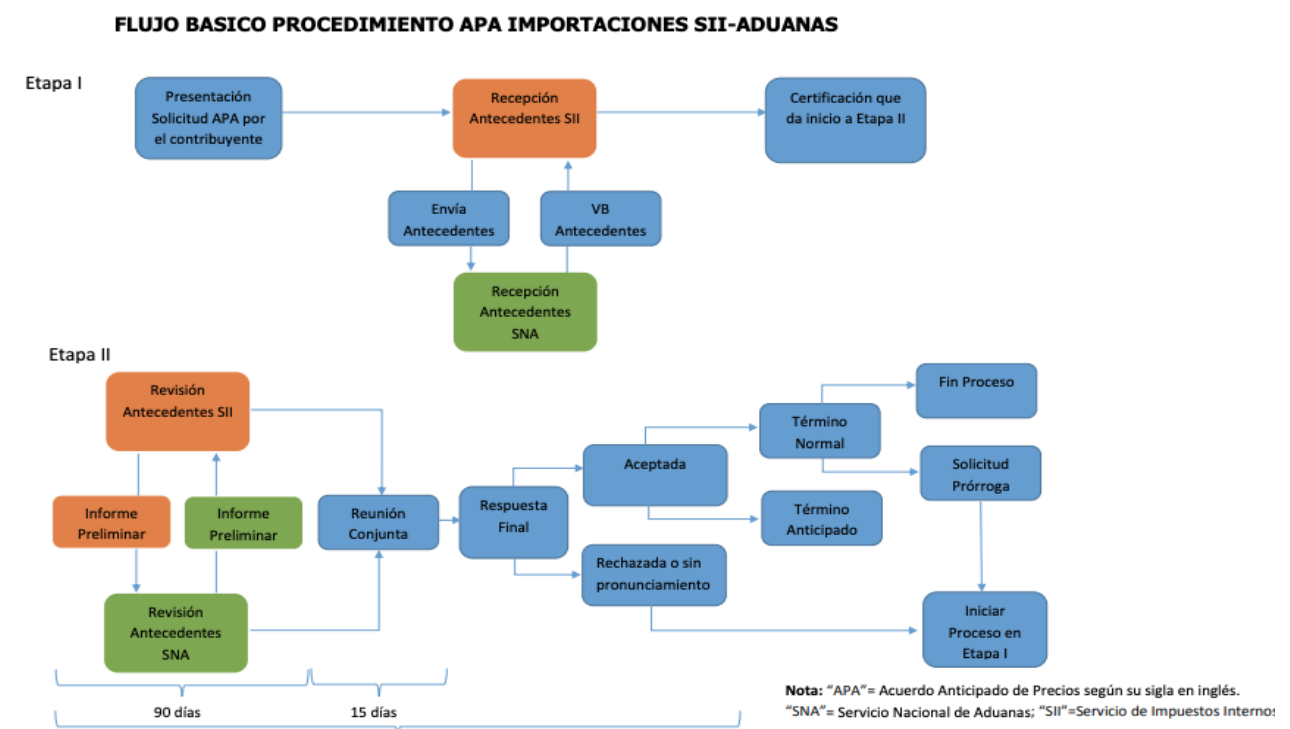
¹²¹ Ver resolutive N° 14 de la Resolución Conjunta SII-SNA.

¹²² En virtud de lo dispuesto en el artículo 11 y 41 de la Ley N° 19.880 y de las normativas que rigen a cada organismo.

dejar de tener aplicación si las resoluciones que regulan los APA sobre importación de mercancías son modificadas o dejadas sin efecto por las respectivas autoridades.

Finalmente, conforme señala la Resolución Conjunta SII-SNA la tramitación de los APA sobre importación de mercancías se puede reflejar de la siguiente forma:

FIGURA 7 TRAMITACIÓN DE LOS APA SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS



Fuente: Resolución Exenta SII N° 54 – Resolución Exenta SNA N° 3637 de fecha 17 de junio de 2016

III. CAPÍTULO II: ALCANCES Y EFECTOS DE LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Establecido el marco general de los APA sobre importación de mercancías, su contexto y regulación, en este capítulo se abordarán los alcances y efectos que producen esta clase de acuerdos.

A raíz de lo anterior, en primer lugar, se analizarán los efectos que pueden derivarse de la aplicación independiente de cada una de las normativas, efectuando un análisis comparativo de las principales diferencias entre la normativa tributaria interna sobre PT y la normativa aduanera sobre valoración de mercancías. Esto, nos permitirá tener presente ciertos elementos claves para efectuar el análisis que se abordará posteriormente. Así, en segundo lugar, se propondrá un ejercicio hipotético, con el objeto de determinar los efectos e impactos que se pueden generar por el ejercicio independiente de las facultades de fiscalización y aplicación de las normas tributarias y aduaneras para una misma importación de mercancías. Finalmente, se abordarán los alcances y efectos de los acuerdos anticipados en dichas operaciones que se concluyan a partir de todo el análisis efectuado a lo largo de la presente AFE.

1. INDEPENDENCIA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA INTERNA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA NORMATIVA ADUANERA SOBRE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS

Determinando que existe un grupo de operaciones que puede ser objeto de las normas sobre PT y valoración aduanera, cabe tener presente que, las consecuencias tributarias y de fiscalización que pueden derivarse de dichas

operaciones, pueden variar dependiendo de la perspectiva del interviniente que se analice, especialmente, por la autonomía de las normas que regulan la importación de mercancías.

Así, dada la actual independencia de la normativa tributaria y aduanera, la regla general es que cada uno de los órganos fiscalizadores puedan determinar diferencias, cobrar los derechos o impuestos que fundadamente consideren procedentes, sin que exista una debida coordinación entre ellos. Esta independencia de normas y competencias es la que puede generar que respecto de una misma operación se puedan establecer por el SII y el SNA precios, valores o rentabilidades sustancialmente diferentes. La contrapartida a ello es que los contribuyentes también tienen la posibilidad de ajustar y planificar la tributación de las importaciones en función de cada una de las normativas analizadas.

En este sentido, desde la perspectiva del contribuyente en materia aduanera, podrían llevarse a cabo conductas destinadas a subvalorar o rebajar el valor de las mercancías importadas con el objeto de pagar menos derechos aduaneros e IVA. Por el contrario, en el caso de analizar la operación desde la perspectiva de la tributación interna, pueden existir buenas razones para sobrevalorar o incrementar los valores, precios o rentabilidades asociados a la importación, con el objeto de aumentar los costos, reducir la base imponible y el impuesto a pagar.

Ahora bien, desde la perspectiva de los órganos fiscalizadores, el SNA probablemente se inclinará a fiscalizar la existencia de un menor precio o valor declarado —estableciendo que el valor de la operación no se ajusta a los métodos

ya estudiados, debiendo ser mayor al declarado por el importador— y, con ello, formular cargos por derechos aduaneros e impuestos no pagados.

En el caso del SII, la fiscalización podría estar dirigida a establecer la existencia de un aumento incorrecto o infundado del precio, valor o rentabilidad asignada a la operación vinculada —lo que ha conllevado una menor tributación, ya que, de acuerdo con los métodos abordados el valor de la operación debía ser menor— y, a consecuencia de ello, impugnar dicho valor, liquidando el impuesto único del inciso 1º del artículo 21 de la LIR, la multa del 5%, más intereses y reajustes aplicables.

En este contexto, la independencia de las normativas ya señalada genera que existan múltiples diferencias en su enfoque y regulación. En términos generales, estas diferencias son las abordadas en el cuadro comparativo que se expone a continuación.

TABLA 10 CUADRO COMPARATIVO ENTRE LA REGULACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y VALORACIÓN ADUANERA DE MERCANCÍAS

	NORMA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	NORMA DE VALORACIÓN ADUANERA DE MERCANCÍAS
OPERACIONES COMPRENDIDAS	Aplica respecto de las operaciones transfronterizas entre relacionados.	Aplica solo respecto de las importaciones de mercancías.
PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	Es el estándar que se exige para determinar si se aplica la norma. Las operaciones deben realizarse a valor de mercado. Para determinar su cumplimiento, debe realizarse un análisis de comparabilidad.	Podría ser relevante solo respecto del método del valor de transacción, el que exige que, de existir vinculación entre comprador y vendedor, ésta no haya influido en el precio pactado.
NORMAS DE RELACIÓN	La existencia de relación es indispensable para aplicar la norma sobre PT. Como diferencia entre las hipótesis de relación, se destaca aquella que vincula cuando la parte	La relación entre comprador y vendedor solo tiene relevancia para la aplicación del método del valor de transacción. Como diferencia entre las hipótesis de relación, se destaca la

	se encuentre en una jurisdicción del artículo 41 H de la LIR y aquella sobre operaciones con terceros intermediarios.	hipótesis de relación en caso de empleador y trabajador.
MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS, VALORES O RENTABILIDADES	La norma sigue los lineamientos de la OCDE, recogiendo los métodos propuestos por las directrices. Los métodos que se regulan se centran en diversos aspectos, entre ellos, el precio de las operaciones, el precio de reventa, el margen por sobre el costo, el margen neto operacional y los beneficios o resultados obtenidos a consecuencia de las operaciones vinculadas. Además, establece expresamente el método residual para cuando no exista otro método más razonable al caso en análisis. El artículo 41 E de la LIR no establece un orden de prelación para los métodos de determinación de PT.	Se establecen como métodos los propuestos por la OMC en el GAAT 94. Se establece un método principal y métodos secundarios que deben aplicarse en orden sucesivo. El método de valoración de mercancías principal es el valor de transacción. Luego, el valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, método deductivo, método del valor reconstruido y método del último recurso. En este sentido, al menos la mitad de los métodos tienen como referencia el valor de transacción de las mercancías.
PROCEDIMIENTO	Si el SII posee indicios de que los precios, valores o rentabilidades asignados a las operaciones transfronterizas relacionadas puede impugnar dichos valores, para lo cual deberá iniciar un proceso de fiscalización, debiendo citar al contribuyente. En caso de que determine diferencias de impuestos, liquidará dichas diferencias de impuestos, reajustes, intereses y multas.	Si el SNA posee motivos fundados para dudar de la veracidad y exactitud del valor declarado en Aduanas o los antecedentes en que se funda, puede por una vez, solicitar antecedentes que permitan acreditar que el monto declarado corresponde al valor de transacción. En los casos en que de conformidad con lo anterior, el SNA dude del valor declarado, iniciará un procedimiento de duda razonable que, el que de acuerdo con dicho proceso, podrá terminar con la formulación de cargos por diferencias de derechos aduaneras, impuestos y recargos legales. Cabe señalar que, en este caso, el procedimiento de duda razonable se verifica para determinar si el valor declarado corresponde al valor de transacción.

Fuente: elaboración propia

2. CASO HIPOTÉTICO SOBRE APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y VALORACIÓN ADUANERA A UNA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS ENTRE RELACIONADOS

En el presente título se buscará demostrar cómo la independencia de las normas sobre PT y valoración de mercancías pueden generar que, respecto de una misma importación, se determinen precios o rentabilidades sustancialmente diferentes para efectos aduaneros y de tributación interna. Así, el ejercicio práctico partirá de la base de que el importador de mercancías no mantiene suscrito un APA con el SII y el SNA en el que amparar la operación.

Desarrollado el caso hipotético, se realizarán algunos comentarios al análisis efectuado y a las consecuencias que podrían generarse de haberse suscrito un APA sobre importación de mercancías.

2.1. ANTECEDENTES GENERALES

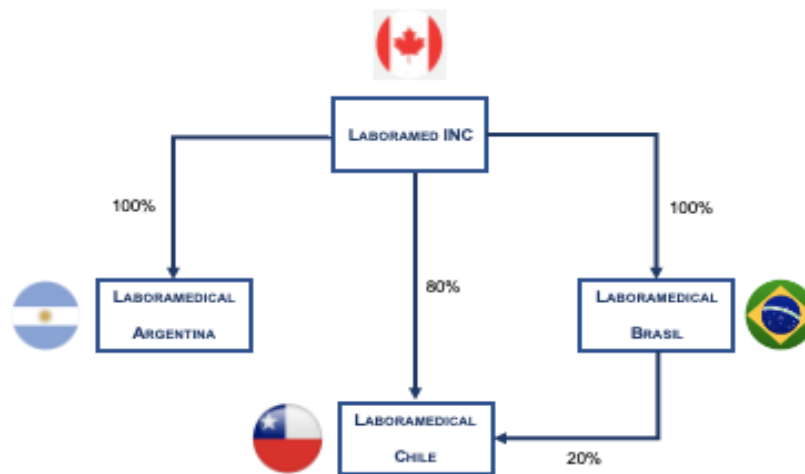
Laboramed inc es un grupo multinacional con sede en Canadá que se dedica a la producción de medicamentos para la alopecia en base a minoxidil —en particular, espuma y tónicos—. Laboramed inc se constituyó el 07 de febrero de 1995 y se registró en la Bolsa de Valores de Toronto el 19 de agosto de 2000. El grupo multinacional posee filiales en diversos países tales como Argentina —Laboramedical Argentina—, Brasil —Laboramedical Brasil— y Chile.

En este último país, la filial se constituyó bajo la razón social de Laboramedical Chile S.A. (“Laboramedical Chile”) con fecha 09 de octubre de 1998 e inició actividades en el SII con fecha 12 de diciembre de 1998 con giro “venta al por mayor de

productos farmacéuticos y medicinales”. Los actuales socios de Laboramedical Chile son Laboramed inc con un 80% de la participación en acciones y Laboramedical Brasil con el 20% de las acciones restantes. Laboramedical Chile tiene la calidad de mediana empresa.

En términos generales, la malla societaria del grupo se puede reflejar de la siguiente forma:

FIGURA 8 MALLA SOCIETARIA DEL GRUPO MULTINACIONAL



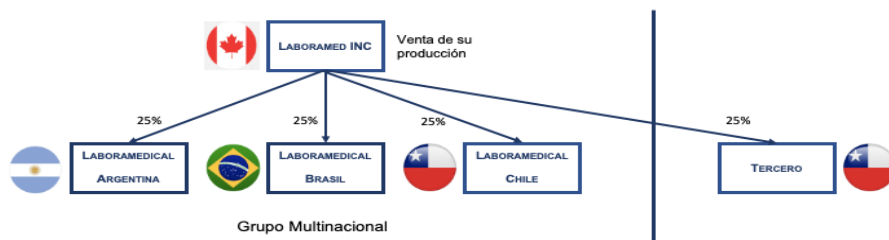
Fuente: elaboración propia

Laboramedical Chile compra a su relacionada Laboramed inc, los medicamentos en base a minoxidil terminados para su distribución a las distintas farmacias del país. Laboramed inc es la única proveedora de Laboramedical Chile y vende el 25% de su producción a cada una de sus filiales y el 25% restante a una empresa externa al grupo domiciliada en Chile. Con todo, los productos que se venden a las empresas relacionadas son en base a un 5% de minoxidil, mientras que, aquellos

que se venden al tercero independiente, son en base a un 4,9% del medicamento.

En base a lo anterior, el flujo de venta de la producción de Laboramed inc se puede graficar de la siguiente forma:

FIGURA 9 FLUJO DE VENTA DE PRODUCCIÓN



Fuente: elaboración propia

El año comercial 2019, Laboramedical Chile importó 100.000 unidades de productos en base a minoxidil adquiridos desde su relacionada en Canadá. Esta última, también vendió la misma cantidad de unidades al tercero independiente al grupo multinacional domiciliado en Chile. Las condiciones económicas pactadas entre Laboramed inc y sus compradores en Chile fueron las siguientes¹²³:

¹²³ En este sentido, solo se entregará información respecto a la empresa relacionada chilena y el tercero independiente, por entender que son los elementos determinantes para establecer si se cumple con el principio de plena competencia en las operaciones.

TABLA 11 CONDICIONES ECONÓMICAS DE OPERACIONES VINCULADAS E INDEPENDIENTES CON COMPRADORES EN CHILE

CONDICIÓN ECONÓMICA	LABORAMEDICAL CHILE	TERCERO
PRODUCTO ADQUIRIDO	Espuma y loción minoxidil al 5%	Espuma y loción minoxidil al 4,9%
VOLUMEN DE COMPRA	100.000 unidades (50.000 cada producto)	100.000 unidades (50.000 cada producto)
MONTO DE COMPRA	USD 2.000.000 ¹²⁴	USD 1.250.000 ¹²⁵
PLAZOS DE PAGO OTORGADO	Entre 45 y 90 días	Entre 45 y 90 días
MERCADO GEOGRÁFICO	Chile	Chile
MONEDA EN QUE SE PACTÓ LA COMPRA	USD	USD

Fuente: elaboración propia

Cabe señalar que, los contratos firmados por Laboramed inc con sus clientes, establecen que, dependiendo del stock, el vendedor podrá enviar la totalidad de los productos comprometidos de una vez o por parcialidades, con un máximo de cinco envíos. En el año 2019, para todos sus clientes, la entrega de productos se materializó a través de un solo envío efectuado en el mes de febrero de dicho año.

El valor del seguro y flete de la importación de mercancías ascendió a USD 200.000, y se encuentra comprendido en el valor del contrato. Además, con anterioridad a la operación de importación analizada, el SNA aceptó como valor asignado a mercancías similares (minoxidil al 5,5%) a las tranzadas entre Laboramed inc y Laboramedical Chile, la cantidad de USD 2.500.000.-, incluyendo seguro y flete. Estas mercancías fueron vendidas por Laboramed inc a un tercero independiente en el mes de julio de 2018, en igual cantidad, esto es, 100.000 unidades.

¹²⁴ Para estos efectos, y de acuerdo con lo señalado en el instructivo de la Declaración Jurada N° 1907, el valor del USD al 31 de diciembre de 2019 asciende a USD 744,62. De esta forma, el precio pactado en la operación asciende a CLP 1.489.240.000.-

¹²⁵ Conforme a los parámetros indicados en la nota al pie anterior, el precio pactado para la operación independiente ascendencia a CLP 930.775.000.-

Cabe señalar que, a la fecha de la importación, Laboramedical Chile no mantiene suscrito un APA sobre importación de mercancías.

2.2. FISCALIZACIÓN DEL SII

De acuerdo con la información consignada en la Declaración Jurada Anual de PT, Formulario 1907, Folio N° 4476887, presentada por Laboramedical Chile para el AT 2020, se informaron las siguientes operaciones con partes relacionadas en el exterior:

TABLA 12 INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS DECLARACIÓN JURADA N° 1907 AT 2020

CÓDIGO OPERACIÓN	RAZÓN SOCIAL CONTRAPARTE	PAÍS	MONTO CLP	DESCRIPCIÓN OPERACIÓN
201	Laboramed INC	Canadá	1.581.572.880.-	Compra de bienes terminados para distribución o venta

Fuente: elaboración propia

En este contexto y, atendida la información proporcionada por el contribuyente en la declaración jurada señalada, la información con la que contaba el SII en su poder, aquella disponible en la CMF, volumen total de compra y la declaración de impuesto a la renta para el AT 2020, el SII consideró necesario iniciar un proceso de revisión de PT respecto de las operaciones que influían en el resultado de Laboramedical Chile, producto de lo cual, con fecha 23 de diciembre de 2020 emitió la Citación N° 29, notificada por correo electrónico con igual fecha (la "Citación N° 29").

2.2.1. CITACIÓN N° 29 DE FECHA 23 DE DICIEMBRE DE 2020

La Citación N° 29 fue emitida con la finalidad de que Laboramedical Chile rectificara,

aclarara, ampliara o confirmara su declaración de impuesto anual a la renta contenida en el Formulario 22 correspondiente al AT 2020 (“F22 AT2020”), por las operaciones de compra de bienes terminados para su distribución y venta, a su matriz Laboramed inc.

En particular, dado que el contribuyente declaró operaciones de compra de bienes producidos a su empresa relacionada ubicada en Canadá que representan un porcentaje importante de los costos declarados durante el AT 2020, el SII consideró necesario verificar que estas operaciones se efectuaron a valores de mercado, conforme al artículo 41 E de la LIR. Por lo anterior, se le solicitó que acompañara los antecedentes que permitieran comprobar, de modo fehaciente, que las operaciones de compra de bienes producidos por su relacionada, durante el año comercial 2019, se realizaron a precios, valores o rentabilidades de mercado, para lo cual se solicita indicar cuáles fueron los componentes que tuvo en cuenta para fijar tales valores, así como también las razones para declarar el método de precio de reventa en el Formulario N° 1907.

2.2.2. RESPUESTA A LA CITACIÓN N° 29 DE FECHA 23 DE DICIEMBRE DE 2020

El contribuyente señaló que, de acuerdo a los antecedentes de las operaciones, se determinó que la aplicación del método de precio de reventa proporcionaría una medida confiable para remunerar a Laboramed inc en relación a las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos empleados respecto a la compra de medicamentos en base a minoxidil.

Agrega que, como resultado de la aplicación de este método, el rango intercuartil

obtenido referente a la ganancia que terceros independientes obtendrían al realizar funciones similares a las que realiza la matriz del grupo es de 5,0% a 7,4%, con una mediana de 6,2%. Por su parte, analizadas las compañías o sociedades comparables que actúan como proveedoras y cuyas funciones son similares a las realizadas por Laboramed inc, se obtuvo un rango intercuartil de 5,2% a 7,6%, con una mediana del 6,4%. Por ello, concluye que este análisis es compatible con la aplicación del precio de reventa.

Además, señala que, en el caso, la aplicación del método del precio de reventa es la más adecuada porque es el método diseñado para distribuidores, como lo sería Laboramedical Chile. Y, adicionalmente, no sería procedente aplicar el método del precio comparable no controlado, aún existiendo comparables internos, porque el producto que vende Laboramed inc a sus relacionadas no es el mismo que aquel que vende a terceros. Respecto a los demás métodos de determinación de PT, tampoco podría justificarse su aplicación porque no se cuenta con la información económica y financiera necesaria para efectuar el correspondiente análisis de comparabilidad.

En este contexto, el precio, valor o rentabilidad declarada por Laboramedical Chile producto de la operación vinculada fue de USD 2.124.000.- lo que al aplicar el tipo de cambio pertinente según el instructivo de la declaración jurada N° 1907, esto es, USD 744,62, el monto de la operación ascendió a CLP 1.581.572.880¹²⁶.-

¹²⁶ Para estos efectos, Laboramedical Chile tomo como base de la rentabilidad el precio pactado en el contrato, esto es, USD 2.000.000.- más una rentabilidad del 6,2%.

2.2.3. LIQUIDACIÓN N° 30 DE FECHA 01 DE MARZO DE 2021

En base a la respuesta a la Citación N° 29 y a los antecedentes proporcionados por Laboramedical Chile, el SII emitió la Liquidación N° 30 de fecha 01 de marzo de 2021 (la “Liquidación N°30”), mediante la cual, efectuó un ajuste de precios de transferencia y aplicó el impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

Para el SII, de acuerdo con los resultados obtenidos en el análisis económico y de comparabilidad efectuado, se observó que, en el año comercial 2019, las operaciones de compra de medicamentos en base a minoxidil efectuadas por Laboramedical Chile a su relacionada, no arrojaron una rentabilidad razonable de acuerdo con las características de dichas operaciones.

En este contexto, y en base a la información proporcionada y tenida a la vista, para el SII, el método idóneo para determinar los precios o rentabilidades asignados a la compra de productos en base a minoxidil era el precio comparable no controlado.

Para estos efectos, el ente fiscalizador estimó que si bien el método del precio de reventa, en principio podría ser aplicable —especialmente debido a que Laboramedical Chile es un distribuidor de productos— de acuerdo con la información disponible al público respecto de terceros independientes, no era posible determinar cuáles son los márgenes de rentabilidad que éstos hubiesen obtenido en operaciones normales de mercado.

En otras palabras, la información disponible no permite acreditar que los márgenes de rentabilidad determinados por Laboramedical Chile son correctos. Y, tampoco cuáles debiesen haberse aplicado, por estimarse información parcial e incompleta.

En este contexto, y de acuerdo con la información disponible, el SII estimó que el método más idóneo para establecer si las operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia es el método del precio comparable no controlado. Esto, debido a que las condiciones pactadas entre Laboramed inc y sus compradores chilenos, relacionados e independientes son las mismas. Y que, si bien el producto objeto de las operaciones no es exactamente el mismo, la diferencia de porcentaje de minoxidil puede salvarse practicando un ajuste al precio pactado con el tercero, debido a que la diferencia del medicamento es mínima.

Así, las cosas el SII determinó en la Liquidación N° 30 que, practicado el ajuste del precio por la diferencia de minoxidil del 0,1%, el precio de plena competencia de la operación de compra efectuada entre Laboramed inc y Laboramedical Chile era de USD1.251.250.-, monto que, al aplicar el tipo de cambio respectivo, esto es, USD 744,62 generó una rentabilidad de CLP 931.705.775¹²⁷.- En este caso, el SII consideró que el precio pactado entre Laboramed inc y el tercero independiente en Chile era el precio de plena competencia. En base a lo anterior, procedió a efectuar el siguiente ajuste de PT:

TABLA 13 AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

	AÑO TRIBUTARIO 2020 ANTES DE AJUSTE CLP	AÑO TRIBUTARIO 2020 DESPUÉS DE AJUSTE CLP
Ingresos ordinarios / ganancia	5.657.987.300	5.657.987.300
Costos	1.981.572.880	1.981.572.880

¹²⁷ Para estos efectos, el SII determinó que el precio en base al cual debía efectuarse el ajuste de PT era el precio **al que se le había vendido los productos al tercero en Chile más el ajuste para salvar la diferencia de medicamento en los productos.** En este sentido, el SII substituyó el precio pactado por las partes relacionadas y **fijó como precio de plena competencia el acordado con la parte independiente.**

Gastos	1.234.098.769	1.234.098.769
Ajuste (+) por precios de transferencia	-	649.867.105
Resultado	2.442.315.651	3.092.182.756
Impuesto Único artículo 21 inciso 1º literal ii. LIR (40%)	-	259.946.842

Fuente: elaboración propia

En este caso, el SII determinó que debía efectuarse un ajuste de precios de transferencia por CLP 649.867.105.- debido a que dicho monto corresponde a la diferencia entre el precio asignado por Laboramedical Chile a la importación de mercancías, esto es, CLP 1.581.572.880, y el determinado por el SII como precio de plena competencia, CLP 931.705.775.- La diferencia determinada se agrega en la determinación del resultado de Laboramedical Chile, debido a que el costo utilizado por dicha entidad estaba sobrevalorado al haberse asignado un precio excesivo a la importación de mercancías.

Así, establecido el nuevo resultado de la sociedad, el SII procedió a liquidar el impuesto del inciso 1º del artículo 21 de la LIR que corresponde al 40% por sobre la diferencia determinada. En los hechos, determinó el 40% por sobre CLP 649.867.105.- lo que ascendió a un monto de CLP 259.946.842.- histórico. Para efectos del caso, se entenderá que el SII no aplicó la multa del 5% porque el contribuyente entregó todos los antecedentes a que se refiere la Circular N° 29 de 14 de junio de 2013.

2.3. FISCALIZACIÓN DEL SNA

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ordenanza de Aduanas, en relación con los artículos 71 y siguientes del mismo cuerpo legal, Laboramedical Chile presentó ante el SNA una DIN —en particular, la DIN N° 36309876515-9 aceptada a trámite con fecha 03 de marzo de 2019— respecto de los productos comprados a su relacionada en Canadá, con el objeto de nacionalizar las mercancías y proceder a su disposición. Dicha declaración fue respaldada con el contrato suscrito con Laboramed inc y las facturas correspondientes.

En este contexto, Laboramedical Chile utilizó el método del valor de transacción a efectos de determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas —esto es, los medicamentos en base a minoxidil—, concluyendo que la base imponible para la aplicación de los derechos e impuestos correspondientes ascendía a USD2.000.000.-

Así las cosas, las importaciones de productos en base a minoxidil descritas en cada uno de los ítems de las DIN fueron declaradas a los siguientes valores:

TABLA 14 VALORES DECLARADOS EN DIN

MERCANCÍA DIN 36309876515-9 – FACTURA CH017687900	VALOR CIF UNITARIO EN USD	VALOR CIF TOTAL EN USD
Espuma en base a minoxidil al 5% (50.000 unidades)	25	1.250.000
Tónico o loción en base a minoxidil al 5% (50.000 unidades)	15	750.000
Total	-	2.000.000

Fuente: elaboración propia

2.3.1. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE DUDA RAZONABLE

La importación anteriormente señalada fue objeto de una fiscalización documental a posteriori, en la que se detectaron inconsistencias en los valores declarados, iniciándose un procedimiento de duda razonable contemplado en el artículo 69 de la Ordenanza de Aduanas, con el objeto de proporcionar al importador, esto es, a Laboramedical Chile, la oportunidad de demostrar que el monto declarado representaba efectivamente el valor de transacción de las mercancías.

Cabe señalar que, en la importación de medicamentos en base a minoxidil, el exportador era Laboramed inc y el representante legal de Laboramedical Chile declaró que tenía vinculación con su vendedor y que dicha vinculación no había influido en la fijación del precio pactado y que el precio declarado por ellos se aproximaba mucho al criterio del valor equivalente determinado de conformidad al artículo 1 N° 2 b del GATT 1994.

Con todo, el SNA contaba con información de una gran cantidad de importaciones realizadas unos meses antes a las operaciones cuestionadas, esto es, en el mes de julio de 2018, por importadores no vinculados con Laboramed inc, que declaraban precios ostensiblemente superiores a los informados por el importador.

En este contexto, mediante Oficio Ordinario N° 879 de 30 de septiembre de 2019, se le notificó a Laboramedical Chile, por intermedio de su agente de aduanas, el ejercicio de la duda razonable, fijando un plazo de 30 días para proporcionar las pruebas y documentación requerida.

2.3.2. CONTESTACIÓN A LA DUDA RAZONABLE

Con fecha 07 de noviembre de 2019, el agente de aduanas de Laboramedical Chile, en su representación, contestó la duda razonable a través de una presentación ingresada bajo el N° de registro 154678. En dicha presentación se proporcionan datos respecto de las empresas importadora y exportadora y se describió el modelo de negocios entre ellas. Dentro del set de documentos, Laboramedical Chile acompañó el contrato suscrito con su relacionada, DIN, factura, certificado de origen, declaración jurada de valor y sus elementos.

2.3.3. FORMULACIÓN DE CARGOS

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, el SNA estimó que analizados los antecedentes aportados durante el ejercicio de la duda razonable y considerando la falta de documentación solicitada, no había mérito suficiente para desvirtuar la duda planteada, debiendo prescindir del valor declarado. En particular, el SNA puso en duda la veracidad del contrato pactado entre Laboramed inc y Laboramedical Chile por una serie de circunstancias —dicho contrato tiene fecha de enero de 2018 y según consta en el documento, recién habría sido firmado por el representante de Laboramed inc en marzo de 2019, es decir, después de llevarse a cabo la operación de importación cuestionada, además, que no se encuentra firmado por el representante legal de Laboramedical Chile— determinando que, el contrato no resulta verosímil e impide dar por acreditada la compraventa y la veracidad o exactitud del precio realmente pagado o por pagar en las operaciones de importación cuestionadas.

En este sentido, para el SNA la vinculación entre Laboramedical Chile y su matriz en Canadá, habría influido en el precio asignado a la operación y, por ello, no podría aplicarse el método del valor de la transacción para efectuar la valoración aduanera.

A consecuencia de lo anterior, con fecha 02 de marzo de 2020, el SNA procedió a determinar el valor en aduanas de la mercancía utilizando el tercer método de valoración de mercancías similares —en base a la información mantenida en su poder y valores previamente aceptados— formulando el cargo N° 546789.

Cabe señalar que, el SNA utilizó el tercer método de valoración denominado “mercancías similares” debido a que la descripción de las mercancías efectuadas por Laboramedical Chile, tanto en las declaraciones de ingreso como en las respectivas facturas, era diversa, poco precisa e inconsistente, por lo que se estimó imposible hacer la comparación con mercancías idénticas, descartándose el segundo método por razones de certeza y seguridad.

En este sentido, el valor de las mercancías fue determinado por el SNA en base a valores declarados por personas independientes, único valor cierto con que contaba dicho Servicio, máxime si dichas operaciones fueron realizadas en períodos próximos al que se produjo la importación por Laboramedical Chile. Para estos efectos, el SNA consideró el valor previamente aceptado para mercancías similares importadas entre independientes, vendidas en un nivel comercial similar y en iguales cantidades. El SNA no tomó como base el precio asignado a la venta de medicamentos en base a minoxidil al 4,9% efectuada en febrero de 2019 debido a que dicho valor aún no había sido aceptado por dicho Servicio. De esta forma, el

valor determinado por el SNA fue el siguiente:

TABLA 15 DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANAS BAJO EL MÉTODO DE MERCANCÍAS SIMILARES

MERCANCÍA DIN 36309876515-9 – FACTURA CH017687900	VALOR CIF UNITARIO EN USD	VALOR CIF TOTAL EN USD
Espuma en base a minoxidil al 5% (50.000 unidades)	30	1.500.000
Tónico o loción en base a minoxidil al 5% (50.000 unidades)	20	1.000.000
Total	-	2.500.000

Fuente: elaboración propia

Así las cosas, mediante la formulación de cargos el SNA determinó una diferencia de valor aduanero de USD500.000.- estableciéndose que el importador debía pagar por sobre dicha cantidad los derechos *ad valorem* y el IVA correspondiente. En este sentido, el SNA en la formulación de cargos estableció que Laboramedical Chile debía pagar los siguientes derechos e impuestos:

TABLA 16 DETERMINACIÓN DE LOS DERECHOS E IMPUESTOS EN FORMULACIÓN DE CARGOS

DIFERENCIA DE VALOR EN ADUANAS USD	DERECHOS AD VALOREM (6%) USD	IVA USD	TOTAL DIFERENCIA DE DERECHOS E IMPUESTOS USD
500.000	30.000	100.700	130.700

Fuente: elaboración propia

2.4. COMENTARIOS AL CASO HIPOTÉTICO PLANTEADO

De acuerdo con el caso antes planteado, claramente puede advertirse como la misma operación conllevó que los Servicios, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, determinarían valores o rentabilidades totalmente diferentes. Así, en la fiscalización del SII se prescindió del método utilizado por el contribuyente y se aplicó el método del precio libre no controlado, tomando como base la operación de venta realizada por Laboramed inc con un tercero independiente en el mismo período, pues dicho precio respondería a condiciones normales de mercado.

Por el contrario, y, a diferencia de lo efectuado por el SII, el SNA prescindió del valor asignado a la operación por cuestiones más bien formales —e hizo lo mismo respecto del método de transacción de mercancías idénticas— y procedió a determinar el valor en aduanas de las mercancías en base al valor de transacción de mercancías similares vendidas por el exportador unos meses antes a un tercero independiente.

Si bien, el caso formulado pone en la palestra un escenario extremo, donde ambos Servicios impugnan los precios o valores asignados a la operación de acuerdo con las facultades otorgadas por las normativas que los rigen, la disconformidad o diferencia de criterios también podría advertirse en aquellos casos en que solo uno de los Servicios impugne los valores declarados por el contribuyente.

Lo importante del caso, es que permite demostrar que la aplicación autónoma de la normativa tributaria sobre PT y sobre valoración aduanera de mercancías puede conllevar que, para efectos tributarios internos, el valor aceptado en la operación

vinculada sea mucho menor que el valor aceptado para efectos aduaneros, y a la inversa, sin que dicha determinación pueda ser cuestionada o calificada de arbitraria o ilegal, pues cada uno de los Servicios cuenta con las facultades legales para ello.

En este sentido, pareciera que lo ideal sería contar con algunas herramientas legales que permitieran mitigar las diferencias que pueden producirse en la aplicación de las normas ya analizadas.

Así, considero que una primera herramienta podría estar constituida por una modificación en las normas aduaneras sobre valoración de mercancías, con el objeto de establecer una normativa similar a las normas sobre PT que respondan a un objetivo y sistema en común. Sin perjuicio de ello, y debido a que las normas sobre valoración de mercancías responden a principios internacionales de comercio exterior acordadas por la OMC —y, en consecuencia, por diversos países— se considera poco probable que la solución pueda ir por esa arista.

Una segunda herramienta atractiva sería el incentivo del uso de instancias de coordinación entre el SII y el SNA, con el objeto de establecer criterios y directrices en torno a la fiscalización y aplicación de las normas sobre PT y valoración aduanera. Esta herramienta hoy se encuentra materializada a través de los APA sobre importación de mercancías.

En este contexto, y volviendo al caso hipotético, si Laboramedical Chile hubiese tenido suscrito y vigente un APA sobre importación de mercancías respecto de los medicamentos adquiridos de su relacionada en Canadá, los Servicios hubiesen estado obligados a respetar los valores o rentabilidades fijados en dicho acuerdo.

En otras palabras, de existir el acuerdo antes señalado, existiría una imposibilidad para el SII y para el SNA de ejercer facultades de fiscalización respecto de las operaciones objeto del APA, ya que, los precios, valores o rentabilidades propuestos por Laboramedical Chile ya se encontrarían previamente validados por ambas instituciones.

Lo anterior, permitiría evitar que, respecto de la importación de productos en base a minoxidil, Laboramedical Chile se viese expuesta a una fiscalización del SII y a una fiscalización del SNA en forma paralela, evitando con ello, que ambos Servicios invocando las normas que los regulan, pudiesen impugnar los precios o valores declarados por el contribuyente.

Además, legítimo sería plantearse la interrogante respecto de si el cobro efectuado por el SNA en el marco del proceso de fiscalización podría ser parte de un ajuste correlativo en el país en que se encuentra radicada la empresa relacionada, en nuestro caso, en Canadá, al no practicarse dicho cobro al amparo de alguno de los métodos de determinación de PT sugeridos por la OCDE, lo que entendemos dependerá de la legislación interna de dicho Estado. Con todo, de existir esta contingencia, ella también podría evitarse con la suscripción de un APA sobre importación de mercancías.

3. ALCANCES Y EFECTOS DE LOS APA SOBRE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

En base a los aspectos previamente abordados en esta AFE, considero que los alcances y efectos de los APA sobre importación de mercancías se pueden determinar en cuanto acuerdo anticipado propiamente tal y en específico, respecto de la importación de mercancías.

Así, en general, el efecto principal de esta clase de acuerdos radica en que permiten prevenir disputas entre los contribuyentes y el Fisco, respecto a la correcta determinación de precios o rentabilidades de operaciones transfronterizas entre empresas vinculadas, entre ellas, la importación de mercancías, generando que el Fisco se vea impedido de fiscalizar las operaciones comprendidas en el APA y determinar diferencias de impuestos.

De forma secundaria, permiten minimizar el riesgo reputacional de las empresas por verse expuestas a conflictos tributarios con el Fisco y generar instancias de cooperación entre los contribuyentes y las administraciones, evitando con ello, la clásica concepción de disputa entre dichos intervinientes, permitiendo así, matizar el rol de fiscalizador y fiscalizado.

En el mismo contexto, también se puede establecer que la suscripción de dichos acuerdos evita que los contribuyentes y el Fisco tengan que destinar recursos a procesos de fiscalización y judiciales, derivados de la impugnación de los precios valores o rentabilidades asignados a operaciones transfronterizas entre partes vinculadas, y en específico, a la importación de mercancías. Respecto del Fisco, además, permiten un ahorro en los recursos humanos destinados a fiscalizar este

tipo de operaciones.

Además de lo señalado anteriormente, la suscripción de acuerdos anticipados conlleva un mejor flujo de información, lo que muchas veces permite que, respecto de un caso, puedan tomarse mejores decisiones a nivel de fiscalización. Adicionalmente, esto genera que el Fisco tenga a su disposición mayor y mejor calidad de información respecto del contribuyente y su grupo empresarial, permitiendo no solo que la fiscalización sea más exhaustiva, sino que otras administraciones tributarias puedan contar con dicha “mejor información” por los acuerdos de intercambio de información.

Además de los efectos ya señalados, respecto de las operaciones de importación de mercancías en particular, se puede destacar que los acuerdos anticipados son una herramienta que permite generar coherencia y unificación de criterios entre los Servicios. Si bien, se entiende que, en la teoría, cada órgano fiscalizador puede aplicar la normativa de acuerdo con las facultades que la ley le ha entregado, en la práctica, pareciera al menos cuestionable que no exista una coordinación al determinar conforme a las normativas correspondientes los efectos tributarios que producirá una misma operación para un mismo contribuyente.

En este contexto, los APA sobre importación de mercancías no solo generan que los Servicios estén impedidos de determinar diferencias de impuestos por los precios o valores asignados a dichas operaciones, sino que también, permiten que no se produzca una diferencia sustancial en la aplicación de las normas tributarias internas sobre PT y valoración aduanera, que pueda llevar a uno u otro servicio

validar o cuestionar un valor o rentabilidad aceptado previamente por el otro — generando una suerte de contradicción entre las decisiones adoptadas por cada uno de los organismos— o a determinar valores o rentabilidades notoriamente diferentes para los contribuyentes en una u otra sede, de acuerdo con lo latamente expuesto anteriormente.

Además de lo anterior, constituyen un límite a una eventual planificación de los contribuyentes, evitando que ajusten la aplicación de las normativas antes abordadas a su conveniencia.

En base a lo anteriormente señalado, se considera que, el efecto principal que subyace a los APA sobre importación de mercancías, es que otorgan seguridad jurídica y certeza al sistema tributario en general, otorgando coherencia en la aplicación de las normas tributarias internas y aduaneras respecto de una misma operación, generando importantes efectos para los contribuyentes, que teniendo la seguridad de que sus operaciones no serán impugnadas, pueden gestionar y planificar con mayor certeza sus operaciones y actividades, optimizando la generación de recursos.

Por su parte, en cuanto a los alcances de los APA sobre importación de mercancías, se considera que éstos estarán entregados por el contenido mismo del acuerdo. Esto quiere decir que, dependiendo de los componentes del acuerdo anticipado que se adopte, se podrán determinar realmente cuáles son los alcances del mismo. Así, por ejemplo, de las condiciones del documento se podrá establecer el tiempo de duración, las operaciones y partes comprendidas, los ajustes y comparables y los

valores o rango de valores y rentabilidades propuestos. Todo lo anterior, dependiendo de las negociaciones que se llevan a cabo entre los intervinientes del APA.

Con todo, y como se ha abordado a lo largo de la presente investigación, al recaer el contenido de los APA sobre importaciones de mercancías, sus impactos tributarios se producirán a nivel de PT, derechos aduaneros e IVA.

Finalmente, se hace presente que, a pesar de que los APA sobre importación de mercancías parecieran ser una herramienta bastante atractiva para evitar contingencias asociadas a las diferencias de valores que pueden determinarse respecto de una misma operación, tal como se adelantó en su oportunidad, en Chile, solo se ha suscrito un APA de esta clase.

Si bien, las causas asociadas a la baja adopción de este tipo de acuerdos no son materia de estudio de la presente AFE, se considera que, en términos generales, éstas podrían deberse a diversos factores, entre ellos, falta de información e incentivo para los contribuyentes, análisis de costo-beneficio, oportunidad de fiscalización, condiciones del mercado económico del país, entre otros.

IV. CONCLUSIONES

El objetivo principal de esta investigación era el estudio de la regulación, alcances y efectos de los acuerdos anticipados de precios sobre importación de mercancías en el ordenamiento jurídico chileno. Llegados a este punto, pueden establecerse las siguientes conclusiones:

1. Los APA son mecanismos preventivos de conflictos entre el Fisco y los contribuyentes en materia de precios de transferencia. A nivel local, su regulación se encuentra en la letra E del N° 7 del artículo 41 de la LIR.
2. Por regla general, los APA son suscritos por una —o más— administraciones tributarias y el contribuyente. En el caso de importación de mercancías, el APA debe ser suscrito por el SII, SNA y el contribuyente.
3. El precio, valor o rentabilidad asignado a una importación de mercancías es susceptible de ser impugnado por el SII a través de las normas sobre precios de transferencia y por el SNA a través de las normas sobre valoración de mercancías.
4. Las normas sobre precios de transferencia y sobre valoración de mercancías son autónomas y presentan múltiples diferencias. Establecen regulación, métodos y procedimientos diversos. El objeto de los APA sobre importación de mercancías es que estas diferencias no impliquen que el SII y el SNA por cuerda separada puedan determinar precios, valores o rentabilidades sustancialmente diversos para una misma operación, lo que en la práctica y de acuerdo con el caso hipotético formulado, puede ocurrir.
5. Los APA sobre importación de mercancías deben ser presentados ante el SII,

actualmente, por medio del procedimiento de peticiones administrativas online. Este es el órgano encargado de su tramitación frente al contribuyente. Sin perjuicio de ello, esto no implica un desplazamiento o mitigación de las competencias del SNA en la suscripción de esta clase de acuerdos. Tanto el SNA como el SII deben revisar los acuerdos propuestos y determinar si cumplen con cada una de las normativas aplicables.

6. En este contexto, en la operación de los APA sobre importación de mercancías se deben aplicar normas tributarias internas sobre PT y sobre valoración de mercancías aduaneras. No priman unas normas por sobre otras y, por ende, deben determinarse los precios, valores o rentabilidad propuestos en base a los métodos sobre PT y sobre valoración aduanera.
7. En la suscripción de un APA sobre importación de mercancías deben concurrir el SII y el SNA en conjunto. En caso de desacuerdo de dichos organismos no puede suscribirse el APA sobre importación de mercancías.
8. Los alcances de los APA sobre importación de mercancías dependerán del contenido adoptado en dicho acuerdo. Con todo, sus alcances afectarán la aplicación del impuesto establecido en el literal ii. del inciso 1º del artículo 21 de la LIR, derechos aduaneros e IVA.
9. Los efectos de los APA sobre importación de mercancías pueden dividirse en cuanto a efectos como APA propiamente tal y, en específico, respecto de la importación de mercancías. En cuanto a los primeros, el principal efecto es que el Fisco se ve impedido de fiscalizar e impugnar los precios, valores o rentabilidades asignados a una importación de mercancías. Como efectos secundarios se pueden mencionar: (i) minimización del riesgo reputacional de

las empresas por conflictos con el Fisco; (ii) generación de instancias de colaboración entre el Fisco y los contribuyentes; (iii) flujo de información real respecto de los contribuyentes; y (iv) minimización de recursos monetarios y humanos destinados a fiscalizaciones y juicios. Respecto de los efectos propios de un APA sobre importación de mercancías, se puede destacar la generación de coherencia y unificación de criterios entre los Servicios. Además, de que respecto de una misma operación se den situaciones contradictorias en la aplicación de las normativas correspondientes o que se puedan determinar valores sustancialmente diversos. También pueden constituir un límite a la planificación fiscal agresiva de los contribuyentes. En general, el principal efecto que subyace a los APA sobre importación de mercancías es que permiten otorgar mayor certeza y seguridad jurídica al sistema tributario en general y a los contribuyentes.

10. Los APA pueden ser una solución bastante atractiva a la problemática planteada en esta AFE, pero en la práctica, en Chile solo se ha suscrito un acuerdo de esta clase. Se considera que la baja adopción puede deberse a factores como, falta de información e incentivo para los contribuyentes, costo-beneficio, oportunidad de fiscalización, condiciones del mercado chileno, entre otros. Sin perjuicio de ello, esto no es materia de la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos

BENAVIDES SÁNCHEZ, A. (2020), Los acuerdos anticipados de precios en Chile, Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, décimo primera edición. (FERNANDA)

CARBAJO VASCO, D. (2015), El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial, Crónica Tributaria, (154/2015).

CUEVAS A. y VILLALÓN V. (2012), Reforma a las normas legales sobre precios de transferencia en Chile. Revista de Estudios Tributarios, (7).

FERNÁNDEZ UGALDE, A.: Apuntes de clases Tributación V. Escuela de Comercio PUCV, 2014. Indicado en publicación "Pérez-Cotapos Marín, G. (2016). Métodos residuales de precios de transferencia y su aplicación bajo el artículo 41°E de la Ley de la Renta. Revista de Estudios Tributarios, (11).

HURTADO ARANEDA, H. (2011), Los Métodos de precios de Transferencia y el ingreso de Chile a la OCDE, Revista Chilena de Derecho, volumen 38 (3).

IFA (2010), IFA Research Paper: Profit Methods and the Arm's Length Standard.

NARVAEZ GALÍNDEZ, J. (2015), Problemática de los Precios de Transferencia en América Latina en el marco de las BEPS, CIAT, Memoria 2015 VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Precios de Transferencia.

SALCEDO GABRIELLI, C. y ZAMORA MALDONADO, S. (2011), Cambios legales proyectados en materia de precios de transferencia, Revista de Estudios Tributarios, (5).

VILLALÓN MÉNDEZ, V. (2011), Tributación internacional. Introducción a precios de

transferencia, Revista de Estudios Tributarios (5).

Diapositivas

BRAVO. M (2016), Impacto de BEPS en Chile [diapositivas], Chile, Instituto Chileno de Derecho Tributario (disponible en: <https://es.slideshare.net/MarcosBravoCataln/impacto-de-beps-en-chile>)

Documentos presentados en congresos

BUSTOS, A. y MUÑOZ, M. Cahiers de droit fiscal international, Volume 102 B: The future of transfer pricing, Chile. En: RÍO DE JANEIRO CONGRESS 2017, International Fiscal Association.

TOLEDO, C. y VIANA, H. Cahiers de droit fiscal international, Volume 102 A: Assessing BEPS: origins, standars, and responses, Chile. En: RÍO DE JANEIRO CONGRESS 2017, International Fiscal Association.

Documentos públicos

CIAT, AEAT, IEF (2020), Revista de Administración Tributaria N° 46, octubre de 2020.

CIAT (2018) Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe, “Transacciones identificadas por administraciones, que erosionan la base gravable de acuerdo con los riesgos planteados en el Plan de Acción BEPS” (disponible en: <https://www.ciat.org/precios-transferencia/>)

CIAT (2018) Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe, “Acuerdos anticipados de precios” (disponible en: <https://www.ciat.org/precios-transferencia/>)

FMI, OCDE, ONU, GBM (2017), Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria, Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables

en los análisis de precios de transferencia, (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>).

OCDE (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es)

OCDE (2015), Proyecto OCDE/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015 (disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>).

OCDE (2016), Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Editions OCDE, Paris (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>).

OCDE (2016), Hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>).

OCDE (2017), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones julio 2017, (disponible en: <http://www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm>)

OCDE (2017) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 21 de noviembre de 2017, (disponible en: <http://www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm>)

UNITED NATIONS (2017), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, (disponible en: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>)

Libros

GONZÁLEZ R. y RÍOS R., 2018, Manual de Derecho Aduanero, Despacho de Mercancías, Tribunales Tributarios y Aduaneros y Aspectos Penales, segunda edición actualizada, Legal Publishing Chile.

SALCEDO GABRIELLI, C., MUÑOZ PERDIGUERO, M., BRAVO CATALÁN, M., SALCEDO & CIA., 2018, Precios de Transferencia y BEPS, Thomson Reuters Checkpoint.

LÓPEZ DE HARO ESTESO, R. (2015), Los precios de transferencia: normativa y tendencias. En: SERRANO ANTÓN, F. Fiscalidad Internacional, Edición 2015, España, Centro de Estudios Financieros.

Normativa

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630 que Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional (disponible en: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7559/HLD_7559_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf)

CHILE (1974), Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta, diciembre de 1974.

CHILE (2000), Decreto con Fuerza de Ley N° 1 que Fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del Código Civil; de la Ley N° 4.808 sobre Registro Civil, de la Ley N° 17.344, que Autoriza Cambio de Nombres y Apellidos, de la Ley N° 16.618, Ley de Menores, de la Ley N° 14.908, sobre Abandono de Familia y Pago de Pensiones Alimenticias, y de la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

CHILE (2003), Ley N° 19.880 que Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado.

CHILE (2004), Decreto con Fuerza de Ley N° 31 que Aprueba el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Ley N° 18.525, que establece Normas sobre

Importación de Mercancías al País.

CHILE (2005), Decreto con Fuerza de Ley N° 30 que Aprueba el texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del Decreto con fuerza de Ley de Hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas, junio 2005.

MINISTERIO DE HACIENDA, Decreto N° 1134 que establece el reglamento para la aplicación del acuerdo referente al artículo VII del acuerdo general sobre aranceles y comercio de 1994.

MINISTERIO DE HACIENDA, Resolución Exenta N° 64 de 24 de marzo de 2016 que fija el procedimiento para resolver solicitudes de acuerdos anticipados de precios de transferencia, cuando se trate de importaciones de mercancías, según el N° 7 el artículo N° 7 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 29 del 14 de junio de 2013.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución SII EX. N° 68 de 21 de junio de 2013.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 62 de 02 de diciembre de 2014.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 31 de 12 de mayo de 2016.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS y SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, Resolución Exenta SII N° 54 y Resolución Exenta SNA N° 3637 de fecha 17 de junio de 2016.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución N° 55 de 05 de julio de 2018.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución Exenta.: LTNot0019721, Folio de petición AE006W50019721.

SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, Compendio de Normas Aduaneras.

Páginas web

OMC, Información técnica sobre la valoración en aduana, disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm (fecha de consulta: 15 de febrero de 2021).

SII, Guía paso a paso del sistema de peticiones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, disponible en: https://www.sii.cl/servicios_online/guia_peticion_administrativa.pdf (fecha de consulta: 05 de abril de 2021).

SNA, Acuerdo de Valoración OMC, disponible en <https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20070215/pags/20070215110716.html> (fecha de consulta: 20 de febrero de 2021).

VITA

FERNANDA SARRATEA ACUÑA
Abogada, Universidad Diego Portales

EXPERIENCIA LABORAL

Agosto de 2019 – a la fecha	PRIMER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO. Abogada Resolutora.
Marzo 2017 – julio de 2019	GARNHAM ABOGADOS. Abogada asociada, departamento Derecho tributario.
Octubre 2015 – marzo 2017	GARNHAM ABOGADOS. Asistente legal, departamento Derecho tributario.

ANTECEDENTES ACADÉMICOS

Septiembre 2017 – septiembre 2018	UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID Máster en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario
Julio 2018	UNIVERSIDAD SANTIAGO DE COMPOSTELA Diplomado perfeccionamiento en fiscalidad internacional
Mayo 2018	UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID Curso fiscalidad de la Unión Europea
Marzo 2017	CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Abogada.
Agosto 2014 – agosto 2018	UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES Ayudante cátedras Derecho Tributario I y II
Marzo 2010 – octubre 2015	UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales

IDIOMA

Inglés intermedio	Instituto chileno norteamericano
-------------------	----------------------------------